

SANDRA ISABEL BOESSO

O PAPEL DA CONTROLADORIA COMO SUPORTE AO PROCESSO DE GESTÃO

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da UFPr, como requisito para obtenção do título de especialista em Controladoria – turma 2006.

Orientador: Prof. Vicente Pacheco, Dr.

**CURITIBA
2007**

“Pois será como a árvore plantada junto a ribeiros de águas, a qual dá o seu fruto na estação própria, e cujas folhas não caem; e tudo quanto fizer prosperará.”

(SL. 1:3)

AGRADECIMENTOS

Agradeço de coração a todos que contribuíram para o alcance deste objetivo, mas especialmente:

A Deus por ter me dado a oportunidade de vir a esse mundo.

Ao Professor Dr. Vicente Pacheco, pela confiança e apoio na orientação desta monografia, pessoa que passei a respeitar e admirar pela maneira como conduz sua missão de professor.

A todo corpo docente e discente do Programa de Pós-Graduação em Controladoria da Universidade Federal do Paraná, pela troca de experiências e idéias que contribuíram para o meu aprimoramento intelectual, profissional e pessoal.

Aos meus pais, que embora não tenham conhecimento acadêmico, são possuidores de uma sensibilidade espiritual muito grande.

Ao meu esposo que compreendeu a minha ausência em muitos momentos importantes da nossa convivência.

Aos meus amigos e companheiros de estudos, e a todos aqueles que direta ou indiretamente contribuíram para a realização desta monografia.

RESUMO

BOESSO, Sandra Isabel. O Papel da Controladoria como Suporte ao Processo de Gestão.

A proposta deste trabalho é analisar como a Controladoria pode dar suporte ao processo de gestão, assessorando os gestores das áreas comerciais, industrial, recursos humanos, financeira, no processo de tomada de decisões, com base nas informações extraídas dos sistemas operacionais da Contabilidade, Contas a Receber, Contas a Pagar, Tesouraria, Compras, Vendas, Produção, e outros. Pode-se constatar que as empresas em resposta às exigências do mercado, estão passando por processos de mudanças profundas como: competição, tecnologia, qualidade, baixo custo, produtos, flexibilidade entre outros, é neste ambiente que as empresas buscam cada vez mais métodos e técnicas que possibilitem seu desempenho econômico. A Controladoria participa como coordenadora do processo de gestão, sempre em busca do alcance da eficácia empresarial. Proporciona aos gestores informações relevantes no processo de decisão, identificando as verdadeiras causas dos desvios em relação ao planejamento. Os benefícios que a Controladoria traz para as empresas, à medida que otimiza o processo de gestão, reduz os custos das operações, permitindo a melhoria no acesso de informações, a rapidez na tomada de decisões, o aumento da produtividade e eficiência das gestões, a tomada antecipada de decisões e a melhoria dos resultados econômicos e operacionais. Desta forma a Controladoria exerce uma força importante que induz os gestores a tomarem decisões precisas no processo de gestão, visto que, ela está presente em todos os processos, desde o planejamento até o controle final das atividades.

Palavras Chave: Controladoria; Controller; Decisão; Gestão; Organização.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	5
1.1 TEMA E PROBLEMA.....	6
1.2 OBJETIVOS.....	7
1.3 JUSTIFICATIVA.....	7
1.4 REFERENCIAL TEÓRICO.....	8
1.5 METODOLOGIA.....	9
2 O ESTADO DA ARTE DA CONTABILIDADE, ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA	11
2.1 AS RAÍZES E A HISTÓRIA DA CONTABILIDADE.....	11
2.2 AS RAÍZES E A HISTÓRIA DA ADMINISTRAÇÃO.....	15
2.3 AS RAÍZES E A HISTÓRIA DA CONTROLADORIA.....	19
3 OS ASPECTOS DA CONTROLADORIA	22
3.1 A CONTROLADORIA COMO RAMO DO CONHECIMENTO.....	22
3.2 A CONTROLADORIA COMO ÓRGÃO ADMINISTRATIVO.....	23
3.3 FUNÇÕES DA CONTROLADORIA E O RESULTADO NAS ORGANIZAÇÕES.....	26
3.4 O CONTROLLER E SUAS ATRIBUIÇÕES A CONTROLADORIA.....	27
3.5 PRINCÍPIOS PRIMORDIAIS DA CONTROLADORIA E DO CONTROLLER.....	30
4 A ATUAÇÃO DA CONTROLADORIA NA GESTÃO EMPRESARIAL	33
4.1 MODELO DE GESTÃO ORGANIZACIONAL.....	33
4.2 INSTRUMENTOS DA CONTROLADORIA.....	35
4.3 A CONTROLADORIA NO APOIO AO PROCESSO DE GESTÃO.....	39
4.4 A CONTROLADORIA NO APOIO A EXECUÇÃO.....	40
4.5 A CONTROLADORIA NO APOIO AO CONTROLE.....	41
4.6 A CONTROLADORIA NO APOIO A EFICÁCIA DOS RESULTADOS.....	43
5 CONCLUSÃO	45
REFERÊNCIAS	46

1 INTRODUÇÃO

No mundo globalizado e de alta turbulência, onde dificilmente as decisões em uma empresa se repetem da mesma forma como preconizadas em algum manual de teorias pré-existentes, as decisões exigem mais do que apenas sorte ou intuição, elas exigem que a empresa organize-se adequadamente e seja administrada de maneira a poder explorá-la.

Para uma empresa ser bem sucedida é muito importante que haja um controle dos negócios bem estruturado, e todos os dados armazenados eletronicamente para obtenção das informações precisas e tempestivas, a informação significa conhecimento, é ela que permite a tomada de decisão.

A tomada de decisão pode ser definida, basicamente, como uma ação a ser tomada acerca de um ou mais contextos, cuja ação poderá gerar conseqüências. Acontece, que a tomada de decisão em condições de incerteza pode fracassar ou frustrar uma expectativa, embora, a incerteza seja um elemento constante do mundo dos negócios.

Estas condições de incerteza constituem-se no dilema sobre o continuado risco das conseqüências das decisões que envolvem os tomadores de decisões.

Predominantemente os tomadores de decisões, tem sido forçados a mudanças e, isto tem ocorrido em razão, principalmente, das imprevisibilidades e incertezas que norteiam as circunstâncias de se decidir. É neste contexto que a Controladoria e o Controller tem papel fundamental como provedores de informação e como apoio aos gestores no processo de tomada de decisão.

Dentro do papel básico de fornecer informações para o processo decisório, o Controller pode atuar de forma influenciadora junto aos gestores, comprovando desta forma, sua responsabilidade e importância no processo decisório, conseqüentemente. Por tanto cabe aos gestores a responsabilidade de tomar decisões, buscando a maximização dos resultados, a continuidade da empresa, e a realização de sua missão na condução dos negócios da empresa.

As decisões são tomadas pelos gestores e são baseadas em processos e modelos de tomada de decisões. As tomadas de decisões ocorrem desde o planejamento estratégico até para cada evento econômico da empresa. Para cada

evento haverá a busca do modelo ideal, buscando o máximo de eficácia dos resultados.

As decisões são requeridas em todas as fases do processo de gestão, portanto decisões estratégicas, operacionais e administrativas. Para o adequado suporte as operações e a gestão, o processamento eletrônico de dados torna-se indispensável para a obtenção de informações precisas, para o devido suporte ao processo de tomada de decisão.

1.1 TEMA E PROBLEMA

A Controladoria surgiu para atender às necessidades dos gestores, no sentido de realizar controles eficientes dos negócios, exigidos pelos usuários internos e externos. Devido às dificuldades de determinar os problemas relacionados ao fluxo de informações, vem se consolidando como uma área ligada ao planejamento e ao controle.

O propósito do tema de analisar o papel da Controladoria como suporte ao processo de gestão, é ter conhecimentos necessários para encontrar soluções que possam auxiliar os gestores a tomar decisões eficazes.

As organizações estão em ambiente de constante mudança. Cada vez mais, necessitam de controles precisos e de informações oportunas sobre os seus processos para adequar as suas operações às novas situações. Os gestores devem ser os agentes revolucionários dessas mudanças.

Tais necessidades ocorrem devido ao surgimento de novos paradigmas de gestão e de sistemas de informações cada vez mais eficientes, impostos pelo mercado, visando a satisfazer os clientes, uma vez que eles são os responsáveis pelo seu sucesso.

No processo de gestão de uma empresa haverá a necessidade constante de análise de problema e busca de soluções ideais, com agilidade, com base em informações confiáveis sobre as variáveis envolvidas. Dessa forma o presente estudo visa responder a seguinte questão-problema: Qual é o papel da Controladoria, a responsabilidade e a importância, como ferramenta de suporte no processo de tomada de decisão dos gestores?

1.2 OBJETIVOS

Quanto aos objetivos verifica-se que são classificados em geral e específicos. Com respeito ao objetivo geral, de acordo com Santos (1999, p. 60) o mesmo “[...] deve expressar claramente aquilo que o pesquisador pretende conseguir com sua investigação”.

O objetivo geral que se pretende com essa pesquisa de Controladoria é:

Analisar o papel da Controladoria como suporte ao processo de Gestão.

Sabe-se que a pesquisa é dividida em vários objetivos específicos, visando organizar e facilitar o estudo proposto no objetivo geral. De acordo com Santos (1999, p. 65) “O trabalho de investigação passará a ser feito em torno dos objetivos específicos a serem resolvidos. [...] para que, indiretamente, resolva-se à proposta do objetivo geral”.

Para consecução do objetivo geral supra, foram propostos os seguintes objetivos específicos:

- Descrever o estado da arte da Contabilidade, da Administração e da Controladoria;
- Descrever os aspectos da Controladoria;
- Descrever a atuação da Controladoria na Gestão Empresarial.

1.3 JUSTIFICATIVA

O propósito de analisar o papel da controladoria como suporte ao processo de gestão, é de grande interesse pessoal para exercer a atividade profissional atual e principalmente futura, devido as grandes mudanças que ocorrem no ambiente das organizações.

O desenvolvimento tecnológico, as influências governamentais, as condições macro-econômicas, o comportamento dos consumidores e fornecedores, bem como a cultura das pessoas que interagem com a empresa, são exemplos de fatores que influenciam permanentemente a situação empresarial, em seus aspectos físicos, financeiros, mercadológicos e patrimoniais.

Esses fatores constituem oportunidades ou ameaças à sobrevivência da empresa exigindo respostas, muitas vezes não suficientes para garantir a sobrevivência da empresa. O fato exige respostas eficazes que a conduz ao alcance de seus propósitos.

Neste sentido, surge a Controladoria, Conforme Catelli (1999, p. 370):

A Controladoria não pode ser vista como um método, voltado ao como fazer. Para uma correta compreensão do tudo, devemos cindi-la em dois vértices: o primeiro como ramo do conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual, e o segundo como órgão administrativo respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações.

A Controladoria, portanto, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para construção e manutenção de sistemas de informação e modelo de Gestão Econômica que atendam adequadamente às necessidades de informação dos gestores, ganhando destaque por entender a dinâmica dos fatos, planejar alternativas de ação e sinergizar resultados, é a Controladoria o órgão dentro da empresa responsável pelo processo de gestão. E é a partir deste foco que se procura desenvolver este trabalho.

1.4 REFERENCIAL TEÓRICO

Analisando sobre as abordagens de autores conceituados na área de Controladoria como: Nakagawa (1995), Catelli (1999) e Padoveze (2005), a Controladoria surgiu para atender às necessidades dos gestores, no sentido de realizar controles eficientes dos negócios, exigidos pelos usuários internos e externos. Devido às dificuldades de determinar os problemas relacionados ao fluxo de informações, vem se consolidando como uma área ligada ao planejamento e ao controle.

Na visão dos referidos, a Controladoria dentro de uma empresa é de fundamental importância, para dar suporte aos gestores, ela otimiza a utilização do ativo mais importante das empresas hoje em dia, a informação.

É através da informação que diversas decisões são tomadas, se a informação não tiver consistência pode levar uma empresa ao prejuízo. O mundo dos negócios é altamente competitivo, qualquer estratégia elaborada para reduzir custos, é um bom indicador para a empresa conseguir adquirir mais vantagem competitiva.

Ao Controller cabe a função de analisar as informações das diversas áreas e rever o que pode ser melhorado, quais despesas estão extrapolando o orçamento, quais os custos que podem ser reduzidos, quais os produtos que geram mais lucro, verificar se a empresa realmente esta usando toda a sua capacidade produtiva, qual o percentual de ociosidade na produção, e rever os controles internos, dando suporte assim a gestão.

1.5 METODOLOGIA

No que concerne à metodologia é a explicação minuciosa, detalhada, rigorosa e exata de toda ação desenvolvida no método do trabalho de pesquisa.

Segundo Demo (2001, p. 19) “a metodologia é uma preocupação instrumental, trata das formas de se fazer ciência, cuida dos procedimentos, das ferramentas, dos caminhos”. Enfim é a explicação do tipo de pesquisa, do instrumental utilizado, do tempo previsto, da equipe de pesquisadores e da divisão do trabalho, e de tudo aquilo que se utilizou no trabalho de pesquisa.

Santos (1999, p. 17) define pesquisa como sendo “o exercício intencional da pura atividade intelectual visando melhorar as condições práticas de existência”.

O objetivo da pesquisa é descobrir respostas para as indagações e questões que existem em todos os ramos do conhecimento humano. Pesquisar significa planejar uma investigação de acordo com as normas da Metodologia Científica, tanto em termos de forma como de conteúdo.

A metodologia utilizada no trabalho é delimitada ao nível de investigação no estágio exploratório. Na pesquisa exploratória a ênfase é dada à descoberta de

práticas ou diretrizes que precisam modificar-se e na elaboração de alternativas que possam ser substituídas.

Para Silva (2003, p. 65) “A pesquisa exploratória é realizada em área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado. Tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, para torná-lo mais explícito ou para construir hipóteses”. Para a realização da pesquisa exploratória pode-se utilizar uma variedade de procedimentos de coleta de dados, os quais são classificados em dados primários e dados secundários.

Os dados primários, de acordo com Etzel et al (2001, p. 84) “São os novos dados coletados especificamente para o projeto em mãos”. Os autores, em sua maioria, recomendam que a coleta de dados primários seja realizada após o pesquisador ter feito uso de várias fontes secundárias e aprendido com as informações nelas disponíveis. Dados secundários, para Etzel et al (2001, p. 84) “São dados disponíveis, já coletados para algum outro propósito”. Os dados secundários compreendem livros, pesquisas, artigos, dentre outros.

Para a consecução do objetivo precípua, será necessário fazer-se uso das seguintes formas de coleta de dados:

Pesquisa bibliográfica – sua finalidade é conhecer as diferentes formas de contribuição científica realizadas sobre determinado assunto ou fenômeno. Segundo Marconi (1996, p. 66) “A pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros e pesquisas”.

Pesquisa documental - consiste na análise de fontes secundárias (documentos, fitas de áudio e vídeo, centros de pesquisas, dentre outros). Para Silva (2003, p. 61) “A pesquisa documental difere da pesquisa bibliográfica por utilizar material que ainda não recebeu tratamento analítico ou que pode ser reelaborado; suas fontes são muito mais diversificadas e dispersas”.

Observação direta - consiste na utilização dos sentidos (visão, tato, olfato e audição) para estudos e levantamentos;

Desk research - Trata-se de uma pesquisa realizada com a utilização de dados secundários, portanto, informações já existentes, por exemplo, dados do IBGE- Instituto brasileiro de Geografia e Estatística, FGV– Fundação Getúlio Vargas, dentre outros.

2 O ESTADO DA ARTE DA CONTABILIDADE, ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA

Neste capítulo estão consubstanciados dados pertinentes às raízes e a história da Contabilidade, da Administração e da Controladoria, as quais são áreas que se complementam nas organizações.

2.1 AS RAÍZES E A HISTÓRIA DA CONTABILIDADE

Para alguns historiadores a Contabilidade surgiu a 4.000 a.C., segundo Ludicibus (2000, p. 44) “A Contabilidade é tão remota quanto o homem que pensa, ou, melhor dizendo que conta”. Na época de troca de mercadorias, onde os negociantes anotavam as obrigações, os direitos e os bens perante terceiros, tratava-se de um elenco de inventário físico, sem avaliação monetária. O que mostra que a Contabilidade teve evolução lenta até o aparecimento da moeda.

Entretanto a preocupação com as propriedades e a riqueza era uma constante no homem da Antiguidade (como hoje também é), e assim ele teve de ir aperfeiçoando seu instrumento de avaliação da situação patrimonial à medida que as atividades foram desenvolvendo-se em dimensão e em complexidade.

O próprio símbolo da Contabilidade, o Caduceu, representa para os antigos romanos, símbolo do equilíbrio moral e da boa conduta, ele é formado por um bastão entrelaçado com duas serpentes, tendo na parte superior um elmo com duas pequenas asas. O símbolo vem diretamente da mitologia romana e representa a intervenção do Deus Mercúrio – mensageiro dos outros Deuses, entre esses e os homens protetores do comércio – diante de duas serpentes que lutam enroscando-se no seu bastão. O bastão representava o poder, as duas serpentes simbolizavam a sabedoria, isto é, o quanto se deve estudar antes de agir e o elmo alado representava a predominância de pensamentos elevados.

Observando a evolução histórica da disciplina, é importante reconhecer que raramente o “estado da arte” se adianta muito em relação ao grau de desenvolvimento econômico, institucional e social das sociedades analisadas, em

cada época. O grau de desenvolvimento das teorias contábeis e de suas práticas esta diretamente associado, na maioria das vezes, ao grau de desenvolvimento comercial, social e institucional das sociedades ou nações.

Portanto é fácil compreender porque a Contabilidade teve seu florescer nas cidades italianas as quais fervilhavam de atividade mercantil, econômica e cultural, a partir do Século XIII até o início do Século XVII, foi nesse período que o Frade Luca Paccioli escreveu seu famoso Método das Partidas Dobradas que é o método de escrituração contábil usado universalmente.

O principio do método é que não há débito sem crédito correspondente ou vice-versa. Os lançamentos contábeis podem ser efetuados em uma ou mais contas contando que a soma dos débitos seja igual a soma dos créditos. Em outras palavras, quer dizer que toda vez que se debita uma conta, deve creditar-se outra ou outras no mesmo valor. Assim sendo todas as contas do ativo possuem saldo devedor e todas as contas de passivo saldo credor.

Mas voltando as origens o Brasil foi fortemente influenciado pela escola italiana. Aliás, as paixões e as discussões em torno das escolas – reditualista, patrimonialista, contista e materialista - foram quase tão acesas aqui quanto na Itália e de certa forma igualmente irrelevantes.

A primeira escola especializada no ensino da Contabilidade foi a Escola de Comércio Álvares Penteado, criada em 1902. Entretanto foi com a fundação da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da USP, em 1946, e com a instalação do curso de Ciências Contábeis e Atuarias, que o Brasil ganhou o primeiro núcleo efetivo embora modesto de pesquisa contábil nos moldes norte-americanos.

Alguns professores egressos na escola e faculdade como Francisco D'Auria e Frederico Hermann Junior deixaram vestígios de seu conhecimento e de sua personalidade na nova escola, dando possibilidade para que novos talentos surgissem, o Professor D'Auria este sem dúvida teve o mérito de ser o mais "brasileiro" dos autores famosos da época. Assim diríamos que a Contabilidade no Brasil surgiu sobre forte influência da escola Italiana, não sem aparecerem traços de uma escola verdadeiramente brasileira.

Mas em qualquer parte do mundo a Contabilidade é considerada a ciência que estuda e organiza os registros dos fatos que afetam a situação patrimonial,

financeira e econômica de uma empresa. É regida por um conjunto de leis, normas e princípios.

A Contabilidade deve tratar pessoa jurídica (a empresa), separadamente das pessoas físicas (os proprietários). A contabilidade é feita para a entidade, e não para seus proprietários, evidencia a sua situação econômico-financeira por meio de demonstrações contábeis, sendo a mais importante o Balanço Patrimonial.

O qual é formado de duas partes: o ativo que representa os bens e direitos de propriedade da empresa, mensuráveis monetariamente e representam benefícios presentes ou futuros, o passivo que representa as obrigações da mesma e se divide em dois: Passivo Exigível que evidencia todas as obrigações (dívidas) que a empresa tem com terceiros (contas a pagar fornecedores, impostos a pagar, empréstimo e financiamentos dentre outros). Possui essa denominação porque no momento em que a dívida vencer, será exigida, isto é, será reclamada a sua quitação.

E o Passivo Não-Exigível que corresponde ao Patrimônio Líquido que representa os recursos dos proprietários aplicados na empresa, Capital (refere-se à aplicação de recursos feitos pelos proprietários), Lucros (resultado gerado pelo capital investido) e Reservas (acréscimo ao patrimônio líquido que quase sempre são utilizados para aumento de capital), tanto o Ativo como o Passivo devem ter sempre saldos totais iguais.

A Lei das S.As. Lei Nº 6.404, de 15 de dezembro de 1.976, alterada e acrescentada em alguns dispositivos pela Lei Nº 10.303, de 31 de outubro de 2.001 estabelece, no seu artigo 178, que no Ativo as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez, ou seja, capacidade de se transformar em dinheiro mais rapidamente e dentro desse conceito, as contas de Disponibilidades são as primeiras a serem apresentadas no Balanço e, como também definidas pelo artigo 179, dentro do ativo Circulante.

No Passivo e Patrimônio Líquido estarão as contas representativas das obrigações e capital próprio respectivamente, sendo que as contas deveram ser agrupadas em ordem decrescente de exigibilidade.

Num cenário econômico de incertezas e de constante evolução como o que se vivencia, as organizações devem se preocupar com o acompanhamento e a avaliação de seus negócios fazendo uso de ferramentas de gestão que sejam compatíveis com os novos tempos. A contabilidade societária ou tradicional é um

sistema de medição de variáveis patrimoniais e de resultado que obedece a critérios legais, e por esta razão, não é considerada uma forma eficaz de avaliação. Daí a necessidade de uma padronização nos critérios contábeis. Segundo Kaplan (2000, pg. 118) “Estamos a ponto de fazer a primeira revolução na contabilidade das últimas décadas”. Após essa afirmação ficou salientada a preocupação da contabilidade na missão de fornecedora de informações para atingir a eficácia da empresa. Ainda que tenha avançado consideravelmente nos últimos anos, seja como método, técnica ou ciência, a contabilidade ainda deverá ocupar um espaço muito maior na gestão de empresas.

A Contabilidade Gerencial pelas suas características próprias serve para apoiar o usuário interno, ou seja, os diversos gestores organizacionais e a alta direção. Esta abordagem da contabilidade não fica limitada ao uso de critérios padronizados de avaliação dos elementos patrimoniais e de resultado, razão pela qual é considerado um modelo de avaliação de acompanhamento eficaz, ou seja, cada empresa poderá definir, segundo suas necessidades de informação, o objetivo principal de uma informação é influenciar nas decisões, deve dar apoio necessário para que os recursos (humanos, materiais e tecnológicos) à disposição de uma organização em determinado momento possam ser utilizados eficientemente gerando o maior retorno possível.

Informação é um tratamento especial que se dá a um dado ou conjunto de dados a disposição do executivo. Dado, segundo Oliveira (2002, p. 34) “É qualquer elemento identificado em sua forma bruta por si só não conduz a uma compreensão de determinado fato ou situação, a estrutura de contabilidade gerencial que melhor se adequa a mesma”. Não obstante essa qualidade informacional intrínseca a esse modelo de contabilidade, considera que sua abrangência limita-se ao ambiente interno das organizações.

Ocorre que devido à competitividade dos mercados e ao surgimento de novas formas de negócios, as organizações precisam de um modelo de informações que possibilite a análise e o acompanhamento das mudanças, no ambiente externo da empresa, favorecendo o estudo e a implementação de estratégias de sucesso. E que complemente o sistema de informação gerencial já existente.

Essa nova abordagem de sistema de informações deve possibilitar a avaliação de cenários, bem como o acompanhamento tempestivo dos resultados das ações executadas. Quando se refere a controle e avaliação, a processos de

comunicação relativos a qualquer negócio, estabelece-se uma relação com o conceito de contabilidade. Daí a necessidade das empresas terem um sistema de contabilidade de gestão implantado como fator de competitividade, no mercado globalizado, ou seja, não apenas atender o fisco ou o usuário interno, mas sim, considerar fatores externos como objetos de sua avaliação.

2.2 AS RAÍZES E A HISTÓRIA DA ADMINISTRAÇÃO

Obras recentes sobre a administração mostram que os autores acreditam que a administração tenha sido inventada nas últimas décadas da segunda Guerra Mundial para cá e nos Estados Unidos.

Em tempos passados, muito antes da segunda Guerra Mundial, o interesse pela administração e seu estudo era bastante limitado, concentrava-se em apenas pequenos grupos de estudos. O interesse popular pela administração como disciplina escolar e campo de estudo, conhecido como o “surto de expansão da administração” é bastante recente.

Segundo Drucker (2002, p. 18) “A origem da administração data à quase duzentos anos atrás, quando os primeiros economistas Adam Smith e Karl Marx escreveram suas obras, quando a administração nem sequer existia”. Como dizia um moderno expoente da tradição clássica, o anglo-norte-americano Kenneth Boulding: “A economia trata do comportamento das mercadorias e não do comportamento dos homens”, Marx, já dizia que “As leis impessoais da história é que dominaram, tudo o que a humanidade poderia fazer é adaptá-las se a elas”, já Alfred Marshall acrescentou a administração aos fatores produtivos – a terra, o trabalho e o capital.

Desde o início, portanto, houve várias interpretações sobre a administração, que colocava o administrador no centro da economia e ressaltava suas tarefas gerenciais de tornar produtivos os recursos. J.B. Say, o brilhante economista francês, foi um dos primeiros adeptos de Adam Smith, mas na sua própria obra os fatores produtivos não constituíram fator central. Say inventou a palavra “entrepreneur” que quer dizer, empreendedor, que dos investimentos menos produtivos direciona os recursos para os mais produtivos, dessa maneira criando

riquezas. Say foi seguido pelos socialistas utópicos, da tradição francesa, especialmente François Fourier e o Conde de Saint-Simon gênio excêntrico. Fourier e Saint-Simon descobriram a administração antes mesmo de ela existir, pois naquela época não existiam grandes organizações, nem administradores. Foi a partir daí renunciada a tarefa dos administradores, propondo tarefas para tornar os recursos produtivos, criando estruturas sociais.

Robert Owen tornou-se o primeiro administrador, em sua própria tecelagem, na década de 1820 ele pela primeira vez enfrentou os problemas da produtividade e de motivação, das relações do trabalhador com o trabalho, com a empresa e com a administração, até hoje pontos básicos na área. Com Owen, começa o papel do administrador, mas seus sucessores demoram a aparecer.

A partir de então, algumas décadas depois, nos anos anteriores e posteriores ao início do século, estruturaram-se todas as grandes aberturas à administração moderna, ocorrendo em vários países independentemente entre si.

Na década de 1880, Frederick W. Taylor famoso engenheiro autodidata norte-americano, iniciou seus estudos sobre o trabalho, examinando e estudando a fundo, a maneira como encarou o trabalho passou a ser o alicerce básico desse estudo. O que levou Taylor aos estudos e o que sempre o motivou era o desejo de libertar o trabalhador do fardo excessivo, que destrói tanto o corpo como a alma, além de almejar uma vida digna para cada trabalhador, por meio de sua maior produtividade no serviço.

Henri Fayol diretor geral de uma mina de carvão francesa, mais ou menos na mesma época, elaborou os princípios funcionais, que seriam basicamente uma estrutura para a organização. Homens da Estirpe de Eugen Schmalenbach instituíram uma nova disciplina chamada Betriebswissenschaft (literalmente a ciência da empresa) na Alemanha, que seriam as ciências da administração que apareceram daí para cá – a contabilidade da administração, a pesquisa operacional, a teoria das decisões, e assim por diante – são em grande parte prolongamentos, embora de modo em geral inconscientes, da Betriebswissenschaft daqueles anos que antecederam a primeira conflagração mundial.

O alemão Hugo Muensterberg, nos Estados Unidos, seria o primeiro a tentar aplicar as ciências sociais e do comportamento humano, especialmente a psicologia, à moderna organização e administração.

Após a Primeira Guerra Mundial, surgiu o primeiro surto da administração. Foi deflagrado por dois dos mais conceituados estadistas da época Herbert Hoover e o checo Thomas J. Masaryk. Hoover projetara-se em todo o mundo aplicando os princípios da administração à primeira operação de ajuda externa maciça da história.

Ele planejou a alimentação de centenas de milhares de pessoas famintas. Masaryk, porém, o historiador que se tornou o primeiro presidente da nova República Checoslovaca, foi quem concebeu a idéia de que a administração seria capaz de restaurar as economias da Europa depois de destruídas pela guerra, idéia essa que se concretizou vinte e cinco anos depois com o plano Marshall, após a Segunda Guerra Mundial. Foram eles que fundaram o movimento internacional de administração e procuraram mobilizar a administração como força social de grande importância.

Mas o período que transcorreu entre essas duas Grandes Guerras não foi propício a essa idéia, pois foi um período marcado pela estagnação, nele o máximo que se poderia desejar alcançar era à volta do que havia existido. O mundo via-se envolvido por estagnações políticas, sociais e econômicas cada vez maiores que tanto toldavam a visão dos homens como paralisavam sua vontade.

O primeiro surto da administração fracassou totalmente, suas esperanças viram-se substituídas pelas frustrações, no entanto, por trás de sua evidente estagnação a obra prosseguia, foi nessa quadra que se lançaram a pedra fundamental do arrebatador surto que experimentaram a administração após a Segunda Guerra Mundial.

No início da década de 1920, na Du Pont Company, Pierre S. Du Pont, seguido por Alfred P. Sloan Jr, na General Motors, lançava o princípio organizacional em que deveria se basear as novas “grandes empresas”: o princípio da descentralização. Du Pont e Sloan foram também os primeiros a apresentar modos sistemáticos de encarar os objetivos empresariais, a estratégia empresarial e o planejamento estratégico. Também nos Estados Unidos, a Sears-Roebuck – dirigida por Julius Rosenwald e depois por Robert E. Wood seria a primeira empresa a basear-se no marketing.

Logo depois, na Europa, os arquitetos da fusão anglo-holandesa que resultaria nas empresas Unilever traçaram aquilo que até hoje pode bem constituir a mais evoluída estrutura de uma empresa multinacional, enfrentando o problema de planejar esse tipo de empresa e seu marketing.

Também como disciplina escolar o marketing alcançou o maior desenvolvimento nos Estados Unidos onde o casal Frank e Lillian Gilbreth e Henry Gantt continuaram os trabalhos de Taylor. Mary Parker Follett e Chester Barnard foram os primeiros a estudar o processo de tomar decisões nas organizações, o relacionamento entre as organizações formais e não-formais e o papel e função do executivo.

Cyrril Burt e o australiano Elton Mayo, o primeiro na Inglaterra e o segundo trabalhando na Universidade de Harvard, criaram, respectivamente, a psicologia industrial e as relações humanas, e as aplicaram à empresa e à administração.

A administração também passou a ser ensinada no período entre as duas guerras mundiais. Na década de 1930, a Harvard Business School criou cursos de administração - embora voltados para a administração de produção. E na mesma época o Massachusetts Institute of Technology abriu cursos de especialização em administração para jovens executivos já na carreira.

O norte-americano James Mckinsey e o inglês Lyndall F. Erwick deram início à assessoria da administração, ou seja, uma consultoria não mais limitada aos problemas técnicos, mas que tratava também das preocupações gerenciais fundamentais, como política empresarial e a organização da administração. Urwick também classificou e codificou todas as obras escritas até a época sobre a estrutura da administração e as funções do executivo.

Em um século, a nossa sociedade transformou-se em uma sociedade composta de organizações. As organizações dependem de seus administradores, são construídas por eles, dirigidas e mantidas coesas por eles, e por eles postas a desempenhar-se. Quando crescem além de determinado ponto, as organizações precisam de administradores que as dirijam profissionalmente, ou seja, uma administração ancorada a certa disciplina e informada pelas necessidades objetivas da organização e seu pessoal, não uma administração baseada na propriedade ou na nomeação política.

Toda organização precisa de administradores que se encarreguem do trabalho específico de sua administração: planejar, organizar, dirigir, e controlar. Toda organização precisa de administradores que se responsabilizem pela contribuição que lhe cabe prestar. O que caracteriza o administrador é a responsabilidade por essa contribuição, e não o escalão ou posto que o ocupe, nem

as pessoas que comande. E sua necessidade básica é a integridade, não a genialidade.

A administração vem sofrendo decorrentes transformações com o passar dos anos, percebe-se essas modificações e pode-se prever que certamente novas especialidades se farão presentes, e com elas, a necessidade de o administrador do futuro organizar sua própria formação e adquirir o hábito da aprendizagem contínua, pois futuramente terão que responder pela empresa para qual estarão trabalhando, responsabilizando-se para que o trabalho torne-se produtivo e o trabalhador esteja satisfeito e realizado.

Na realidade os administradores de amanhã, que são os estudantes de hoje irão dedicar-se basicamente as mesmas tarefas a que se dedicam os administradores de hoje, irão preocupar-se com as mesmas coisas, irão enfrentar problemas muito semelhantes e exigências muito parecidas, embora o que se espera é que para enfrentá-los, eles poderão munir-se de maiores conhecimentos, melhores raciocínios, planejamentos mais amplos e maior competência.

2.3 AS RAÍZES E A HISTÓRIA DA CONTROLADORIA

A história da controladoria teve sua gênese nos idos do século XIX, com a Escola Administrativa, ou Lambarda, que objetivava a busca de conexão entre os conhecimentos da contabilidade, da administração e da economia, visando a gestão das entidades, em grandes corporações americanas com o propósito de realizar um rígido controle de todos os negócios da empresa.

O termo Controller foi incorporado na década de 1960, mais especificamente nos EUA, onde a função conquistava espaço em grandes corporações americanas com o propósito de realizar um rígido controle de todos os negócios da empresa, por sua capacidade de entender os anseios gerenciais, na disponibilização de informações adequadas que incorporavam os vários segmentos organizacionais.

Com este avanço, a controladoria começava a elaborar relatórios gerencias, contextualizados a tecnologia de informações da época. Na segunda metade da década de 1970 até 1980, o mundo experimentou sucessivos choques econômicos,

tais como a alta do preço do petróleo, a alta da taxa de juros internacionais, elevação da inflação americana, dentre outros.

Na década de 80, toda a Europa já incorporava o termo “controller” inserido nos cargos gerenciais em que figurava o profissional responsável pelas atividades de controladoria nas organizações Mendes (2002, p. 51).

O Controller é o executivo financeiro responsável pelas funções de planejamento e controle das contas e resultados globais da empresa, a partir da criação e da manutenção de estruturas de informações e gerenciamento de normas contábeis e procedimentos administrativos eficientes.

As ferramentas básicas para a execução das tarefas de Controller são o sistema contábil e o sistema de informações da empresa. Caso a empresa possua deficiência ou falhas nestes dois sistemas, cabe ao Controller liderar projetos de desenvolvimento e automação para obtenção de informações que visem otimizar a função de controle na organização.

As funções do Controller vêm de encontro com a necessidade da empresa de acompanhar as concorrentes. Daí o aparecimento de uma nova classe de executivos financeiros. Suas principais atribuições são:

- Implantação e supervisão do plano contábil da empresa.
- Preparação, verificação e interpretação dos relatórios financeiros e das estatísticas da empresa para decisões.
- Verificação contínua das contas e registros em todos os setores da empresa.
- Compilação dos custos de produção e despesas com a distribuição.
- Realização e custeio das contagens físicas dos estoques.
- Preparação e supervisão dos assuntos referentes a impostos.
- Preparação do orçamento global da empresa.
- Supervisão do seguro dos bens da empresa e contratos com terceiros.
- Fiscalização de normas relativas à contabilidade e rotinas de trabalho.
- Supervisão e aquisição de ativo fixo.
- Aplicação das decisões financeiras tomadas pela direção.
- Aprovação de pagamentos junto ao tesoureiro.
- Preparação e aprovação das normas internas que viram o cumprimento da legislação.

Para desempenhar bem suas funções, o Controller deve ter suas tarefas perfeitamente fixadas. Estudos apresentam as seguintes características para a função:

- Ser capaz de prever problemas e coletar informações necessárias para tomar decisões.
- Capacidade de manter os olhos voltados para o futuro.
- Traduzir e fornecer informações através de relatórios e gráficos para a tomada de decisões, prosseguindo continuamente em seus estudos e interpretações.
- Assumir a posição de conselheiro, não de crítico.
- Vender suas idéias aos demais colegas e compreender as limitações da Controladoria.
- Conhecimento dos fatores macroeconômicos, da empresa, suas responsabilidades e autoridade.
- Imparcialidade, criatividade, iniciativa e sinceridade.

A Controladoria não pode ser vista como um método direcionado ao processo de como fazer. Para uma correta compreensão do todo, deve-se estudar dois importantes aspectos: o primeiro como ramo de conhecimento e o segundo como órgão administrativo.

A Controladoria deve auxiliar os gestores a tomadas de decisões, objetivar solucionar problemas e manter o caráter preditivo, por meio de um Modelo de Decisão.

3 OS ASPECTOS DA CONTROLADORIA

Neste capítulo estão consubstanciados dados pertinentes a Controladoria como ramo do conhecimento e como órgão administrativo, as funções da Controladoria e o resultado nas organizações, o Controller e suas atribuições a Controladoria e os princípios primordiais da Controladoria e do Controller.

3.1 A CONTROLADORIA COMO RAMO DO CONHECIMENTO

A Controladoria como ciência consiste num conjunto de princípios, métodos e procedimentos originários das ciências da administração, economia, psicologia, estatística e, principalmente, da contabilidade que se ocupa da gestão econômica das empresas, com a finalidade de orientá-las para a eficácia. Conforme Catelli (1999, p.370):

A Controladoria não pode ser vista como um método, voltado ao como fazer. Para uma correta compreensão do tudo, devemos cindi-la em dois vértices: o primeiro como ramo do conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual, e o segundo como órgão administrativo respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações.

A Controladoria, portanto, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para construção e manutenção de sistemas de informação e modelo de Gestão Econômica que atendam adequadamente às necessidades de informação dos gestores e, ao mesmo tempo, possam auxiliar o processo de gestão quando da tomada de decisões.

Segundo Figueiredo (1997, p.331) O processo de tomada de decisão é uma seqüência lógica de etapas que expressam a racionalidade com a qual os gestores buscam soluções ótimas para problemas da empresa.

Explicar as bases de sustentação da Controladoria como ciência alicerçam-se em princípios, conceitos e metodologia de operacionalização, como por exemplo: modelo de gestão, processo de gestão, modelo organizacional, modelo de decisão,

modelo de mensuração, modelo de identificação e acumulação e modelo de informação, é necessário ter um entendimento mais amplo, pois é das teorias que antecede uma nova tecnologia.

O modelo de gestão econômica estrutura-se com base em um entendimento da missão da empresa, do conjunto de crenças e valores da organização, da estrutura organizacional, da realidade operacional e das características dos gestores empresariais. A gestão econômica objetiva a otimização dos resultados por meio da melhoria da produtividade e de eficiência operacionais.

3.2 A CONTROLADORIA COMO ÓRGÃO ADMINISTRATIVO

Na condição de órgão administrativo, a Controladoria, assim como todas as áreas de responsabilidade de uma empresa deve esforçar-se para garantir o cumprimento da missão e continuidade da empresa, dessa forma, tem como finalidade assegurar informações adequadas ao processo de decisão e direcionar esforços para que os gestores conduzam à otimização do resultado global da organização.

Conforme Mosimann e Fisch (1999, p. 89), o papel fundamental da Controladoria como órgão administrativo consiste em: “Coordenar os esforços para conseguir um resultado global cinético, isto é, superior à soma dos resultados de cada área”.

Neste campo é responsável pelas seguintes atividades: desenvolvimento de condições para a realização da gestão econômica; subsídios ao processo de gestão com informações em todas as suas fases; gestão dos sistemas de informações econômicas e apoio à consolidação, avaliação e harmonização dos planos das áreas.

Conforme Mosimann e Fisch (1999, p. 89):

A missão da Controladoria é esforçar-se para garantir o cumprimento da missão e a continuidade da organização, onde seu papel fundamental nesse sentido consistem coordenar os esforços para um resultado global cinético, isto é, superior a soma dos resultados de cada área.

Desta forma pode-se concluir que a gestão das atividades econômicas é conduzida sob uma perspectiva sistêmica, pois a maximização isolada não conduz necessariamente à otimização do todo. Cabe a Controladoria por ser a única área com uma visão ampla e possuidora de instrumentos adequados à promoção da otimização do todo, a responsabilidade pelo cumprimento desta missão.

Segundo Catelli (1999, p. 373), seus objetivos são: viabilização da gestão econômica; promoção da integração das áreas de responsabilidade e promoção da eficácia organizacional. Pode-se considerar que seu objetivo maior é: “a gestão econômica, compreendida pelo conjunto de decisões e ações orientado por resultados desejados e mensurada segundo conceitos econômicos”. Guerreiro, Catelli e Dorneles apud Catelli (1997, p. 373).

Para que haja o cumprimento da missão, estes objetivos deverão ser claros e viáveis. Ao atingir esse conjunto de objetivos a Controladoria estará alcançando resultados econômicos de acordo com as metas e condições definidas, decorrentes de decisões tomadas sob a visão de gestão econômica num enfoque de abordagem sistêmica.

A Controladoria torna-se uma área de responsabilidade bem definida, respondendo por atividades: como: condução do processo orçamentário, avaliação de desempenhos econômicos; apoio na concepção de modelos de decisão, manutenção de sistemas de informações gerenciais; subsídios à tomada de decisões de âmbito corporativo; apuração e análise de custos e rentabilidade de eventos, produtos, atividades, área e empresa; desenvolvimento de estudos e simulações econômicas; padronização, racionalização de informações gerenciais.

A Controladoria é, por excelência, uma área coordenadora das informações sobre gestão econômica; no entanto, são os gestores os responsáveis pela gestão operacional, financeira, econômica e patrimonial de suas respectivas áreas. As atividades exercidas pela Controladoria: coordenação de planejamentos, controle de resultados e gerenciamento de informação são fundamentais para uma gestão eficaz.

Catelli (1999, p. 375) afirma que, as empresas utilizam uma divisão funcional do trabalho, conforme suas características operacionais, que são definidas em função do produto ou serviço produzido. Uma área de responsabilidade desempenha uma ou um conjunto de funções e, quando desempenhadas, viabilizam

o processo de gestão econômica. No caso da Controladoria, estas funções estão ligadas a um conjunto de objetivos:

- Subsidiar o processo de gestão, ajudando na adequação do processo de gestão à realidade da empresa dentro do seu meio ambiente;
- Apoiar a avaliação de desempenho, elaborando a análise de desempenho econômico das áreas, dos gestores e da própria área;
- Apoiar a avaliação de resultado, elaborando a análise de resultado econômico dos produtos e serviços, monitorando e orientando o processo de estabelecimento de padrões e, avaliando o resultado de seus serviços;
- Gerir os sistemas de informações (Modelo de Informação);
- Atender aos agentes do mercado, a empresa como um sistema aberto interage com o meio ambiente trocando os mais diferentes tipos de recursos e produtos.

Estas funções permitem identificá-la no organograma da empresa como uma área de linha, pois possui claramente características definidas em função do produto ou serviço produzido.

Conforme Oliveira (1998, p. 22) nas empresas de médio e grande porte, a Controladoria normalmente apresenta quatro principais áreas: contabilidade financeira, contabilidade gerencial, custos de produção de bens ou serviços e a contabilidade fiscal ou tributária.

Nas pequenas empresas, onde o órgão Controladoria não é destacado no organograma, a função financeira pode ser uma atribuição subsidiária de outro gestor, mas nesta circunstância há uma preocupação com a gestão econômica embora o órgão denominado Controladoria não exerça esta função.

O gestor que assumir esta função deverá ter conhecimentos suficientes para exercê-la, desde de que este seja possuidor de uma visão generalizada da empresa com conhecimento suficiente de conceitos econômico financeiros.

O que se pode observar, a necessidade de reagrupar de forma funcional, as diversas tarefas de Controladoria. Observa-se que os agrupamentos são distribuídos de acordo como as atividades afins para facilitar a administração por parte do gestor da Unidade.

3.3 FUNÇÕES DA CONTROLADORIA E O RESULTADO NAS ORGANIZAÇÕES

É atribuição de a Controladoria dar suporte informacional em todas as etapas do processo de gestão das organizações bem, como todos os segmentos setoriais que dela fazem parte, assegurando o conjunto de interesses desta. Assim, a missão da controladoria é esforçar-se para garantir o cumprimento e a continuidade da organização.

A Controladoria, como todas as áreas e atividades que compõe a organização, forma uma hierarquia de objetivos, em cujo topo figura sua missão, dando com isso a continuidade e o crescimento da mesma, pois consiste em coordenar os esforços de todos para conseguir um resultado sinérgico, isto é, superior ao somatório dos resultados de cara área da organização.

A Controladoria vem ao encontro das necessidades gerenciais dos empreendedores, nos diversos tipos de serviços e negócios, onde se necessite estabelecer modelos gerenciais de suporte e que gerem informações de satisfaçam as necessidades de todos, nos diversos níveis gerenciais, que necessitam de segurança, confiança e suporte as informações, nas decisões de forma ágil, eficaz e eficiente.

A função básica da Controladoria pode às vezes ser confundido com a função do administrador financeiro. No entanto, essa consiste em dirigir e na maioria das vezes implantar os sistemas de informação, motivação, coordenação, avaliação, planejamento e acompanhamento. Em decorrência de sua missão e atividades, a Controladoria deve possuir responsabilidade e autoridade bem definidas para toda a empresa. Em adição, as principais funções da Controladoria podem ser definidas como:

- Subsidiar o processo de gestão: ajudar a adequação do processo de gestão para a realidade da empresa.
- Apoiar a avaliação de desempenho: elaborar a análise de desempenho econômico das áreas e da empresa como um todo, bem como dos seus gestores.
- Apoiar a avaliação de resultados: elaborar a análise de resultado econômico dos produtos e serviços, e coordenar o processo de estabelecimento de padrões.
- Gerir os sistemas de informações: definir a base de dados que permita a organização da informação necessária a gestão, elaborar modelos de decisão para

os diversos eventos econômicos, considerando as características estruturais de cada área, para os administradores e harmonizar o conjunto de informações econômicas.

- Atender aos agentes de mercado: analisar e mensurar o impacto das legislações no resultado econômico da empresa e atender aos diversos agentes do mercado, seja como representante legal, seja como apoio ao executivo responsável.

A Controladoria propicia aos gestores, controles confiáveis e constantes, a organização necessita dessas informações para toda a tomada de decisão rápida, objetivas, práticas e acertadas, tomada como base em seus controles. O Controller deve ter uma visão ampla e generalista, pois influencia e assessora todos os departamentos da organização, são elaborados mensalmente relatórios gerenciais complexos de análise de performance da gestão, pois os objetivos que a organização se propõe devem ser atingidos, e para que nada saia fora do desejável, faz-se necessário controlar. O controle é exercido sobre os processos e não sobre as pessoas.

É importante salientar que a Controladoria depende fundamentalmente da cultura organizacional vigente para que ela possa cumprir sua missão. Dependendo do grau de autonomia delegado aos administradores, o seu processo de gestão e a sua avaliação de desempenho, a Controladoria pode ser considerado um agente de mudanças organizacionais.

3.4 O CONTROLLER E SUAS ATRIBUIÇÕES A CONTROLADORIA

No ciclo de aprimoramento contínuo, o profissional Controller deve informar os demais gestores sobre todas as atividades que foram desenvolvidas na organização, bem como os demais eventos que estão acontecendo ou que estão por acontecer.

Portanto, o Controller deve ter sabedoria e capacidade técnica para desempenhar as funções que lhes são atribuídas, assim como manter boas relações no gerenciamento dos colaboradores que fazem parte dos diferentes segmentos da organização.

O aprimoramento contínuo, também facilita para que o Controller seja proativo e assim consiga acompanhar as discussões econômicas e a nível global e também aumente suas relações profissionais para aprimoramento de idéias.

O aprimoramento contínuo de todos os profissionais, e aqui mais especificamente do Controller, não deve limitar-se somente ao seu campo de atuação, mas sim aos demais aspectos do conhecimento, que permeiam a realidade da vivência humana.

A diversidade do conhecimento permite uma maior facilidade e conseqüente flexibilidade que pode ser vista nas relações intrapessoais e interpessoais. O intrapessoal pode referir-se a valorização e nutrição do EU, o que implica no humor e na auto estima, fatores merecedores de respeito e consideração e que integram de forma direta e indireta as relações dos seres humanos com ele mesmo.

Da mesma forma, as relações interpessoais também interferem nas produções de serviço e merecem serem vividas e discutidas amplamente entre os profissionais que integram as organizações.

Outro aspecto que merece destaque no Controller é de que este deve exercer um bom manejo na comunicação, ser bastante habilidoso nas expressões e equânime nas decisões com os diferentes níveis hierárquicos da organização. Isto implica em respeitar as idéias e opiniões de ambos os segmentos, superiores e demais colaboradores.

Este aspecto também implica na qualidade de possuir desembaraço para enfrentar todos os desafios que a função lhe impõe. Saber delegar alguns trabalhos que possam ser executados por outros colaboradores, mas chamando para si a responsabilidade de supervisioná-los. Pode-se destacar entre esses trabalhos, os relacionados com registros contábeis e fiscais, controle patrimonial, orçamentos, conta a receber e a pagar, dentre outros, bem como a rotina de apuração de custos.

O Controller abarca em suas relações profissionais de vários setores que lhe são necessários para que sejam atingidos seus objetivos. Assim este deve além de ter flexibilidade nestas relações, se apropriar de um comportamento político nestas relações para que todos contribuam de igual forma nas funções que lhes são designadas.

Devido a sua importância como órgão de controle e assessoria, expressa que, o profissional Controller deve fazer parte do grupo diretivo da organização. Isso justifica o porquê da existência inclusive em alguns grupos brasileiros do cargo de

Diretor de Controladoria em seus organogramas. Em essência, no exercício de sua função, o moderno Controller deve ter uma visão pro ativo, dirigida para o futuro.

Sua função básica é gerenciar, além de muitas vezes implantar sistemas básicos fidedignos para o desenvolvimento destas funções, tais como: sistema de informações, motivação, coordenação, avaliação, planejamento e acompanhamento. O sistema de informação está sempre sob a responsabilidade da controladoria, pois deve ter como ponto básico informações precisas sobre o sistema contábil, faturamento, contas a pagar e receber, análises financeiras, orçamentos, estatísticas, planejamentos estratégicos e contábeis.

A Controladoria ou Controller deve ser capaz para transformar fatos e estatísticas em tendências favoráveis para a organização, identificando e maximizando a utilização de recursos com eficiência e eficácia para incrementar a rentabilidade da mesma.

Na motivação, o Controller pode interferir no comportamento de seus colaboradores, influenciando positivamente. O mesmo deve estar atento e prever as reações de todas as pessoas envolvidas nos diversos cargos hierárquicos.

Na coordenação, a Controladoria deve ser o primeiro a identificar eventuais inconsistências dentro da organização. Estes compreendem desde os desvios entre o planejamento e o programado, até os fatores ou causas que possam afetar o desempenho da organização, tanto no ambiente interno quanto externo da organização. Deve assessorar os gestores ou diretor executivo, não apenas alertando, mas sugerindo alternativas de solução, para alcançar os resultados estabelecidos.

No planejamento, a Controladoria deve verificar e analisar se os planos são consistentes e viáveis, se são aceitos, se possuem sinergia e se podem servir como parâmetros para uma avaliação posterior. Vale lembrar que o planejamento deve ser interativo e que os objetivos da organização podem mudar à medida que é realizada uma reavaliação dos recursos.

No direcionamento, a Controladoria deve sempre promover uma eficiente comunicação entre seus colaboradores de apoio, atuando de forma sincronizada entre as etapas de seu planejamento estratégico e operacional.

Na mensuração, ocorre o estabelecimento de padrões, confrontando os resultados previstos com os realizados, interpretando-os com padrões exigidos pela

organização, indicando ações necessárias de ajustes de correção das variações as quais podem ocorrer dentro do planejamento proposto pela organização.

Na avaliação, a Controladoria deve interpretar os fatos e avaliar o resultado. Não estando satisfatório ou longe das metas e objetivos propostos, deve identificar os pontos que precisam ser corrigidos, apresentando sugestões para tal. Isso requer uma visão sistêmica para identificar os elementos do ambiente externo que influenciam a organização.

3.5 PRINCÍPIOS PRIMORDIAIS DA CONTROLADORIA E DO CONTROLLER

Não existe ciência que possa ser considerada totalmente autônoma, no sentido de que suas teorias, fenômenos, métodos, campo de aplicação, seja exclusivos. Como toda ciência, a Controladoria envolve-se com diversos ramos científicos. Com algumas ciências, o campo é mais próximo e a utilização recíproca de conceitos e métodos é mais enfatizada.

Com relação ao campo de aplicação, ha uma relação muito forte com as ciências da Contabilidade, Administração, Economia e do Direito, nas quais o patrimônio é o aspecto fundamental. Das ciências exatas, da Matemática e da Estatística, há um instrumental extenso que é utilizado pesadamente pela Controladoria. As ciências sociais, como a Sociologia e a Psicologia, cada vez mais fornecem a Controladoria subsídios para a gestão, o controle e a busca da eficácia empresarial.

O estudo da Controladoria deve ser observado através do ramo do conhecimento, na definição da base conceitual, e como órgão administrativo ser responsável pela disseminação de conhecimentos e implantação dos sistemas de informação.

A Controladoria, dentro do sistema organizacional, contempla o porquê de sua existência e quais os princípios que norteiam a organização, juntamente com os valores e crenças que vão orientar o seu comportamento, perante os ambientes internos e externos do sistema.

Citam-se a seguir alguns princípios primordiais referidos e acrescidos de algumas discussões que são necessárias para sua complementação ou para um melhor entendimento dos mesmos:

- Princípio de Iniciativa: deve procurar antecipar e prever problemas nas etapas do Processo de gestão da organização, fornecendo informações necessárias aos gestores ou diretor executivo dentro das áreas afetadas;
- Princípio de Visão Econômica: avaliar os métodos utilizados para o desempenho Das tarefas, sugerindo alterações que possam otimizar o resultado econômico planejado.
- Princípio de Comunicação Racional: prestar informações aos gestores em linguagem compreensível, ou seja, saber entender o que falamos e com quem estamos falando.
- Princípio de Síntese: apresentar dados estatísticos por meio de gráficos e índices, de maneira que a comparação entre o resultado realizado e o planejado seja compreendida e entendida por todos.
- Princípio de Estar Voltado ao Futuro: analisar os resultados passados (balanços, DREs), e fazer implementações de melhorias no desempenho futuro.
- Princípio da Oportunidade: todas as informações aos gestores ou diretor executivo devem ser em tempo hábil, para poder ser feita alteração nos planos (se necessário) contribuindo para melhoria do desempenho dentro das áreas da organização.
- Princípio da Persistência: acompanhar e cobrar as ações planejadas, otimizando com isso o resultado da organização.
- Princípio de Cooperação: sua função é assessorar os gestores ou diretor executivo no combate a possíveis pontos fracos quando detectados dentro da organização.
- Princípio de Imparcialidade: esta é uma situação que pode trazer dificuldades no Relacionamento interpessoal com os gestores ou diretor executivo da organização, Mas deve fornecer com exatidão as informações de análises dos resultados das áreas, pois deve estar sempre buscando com eficiência e eficácia a otimização de resultados para a organização.
- Princípio de Persuasão: possuir discernimento para convencer os gestores ou diretor executivo a implementar sugestões que tornem mais eficaz o desempenho das áreas de trabalho, e com isso uma melhor performance no desempenho organizacional.

- Princípio de Consciência das Limitações: deve saber o ponto de limitação sobre o estilo criativo e perspicaz dos gestores ou diretor executivo, colocando-se sempre no seu nível hierárquico da organização.
- Princípio de Ética: ter conduta pessoal e profissional ímpar, com valores morais Aceitos de forma absoluta pelos gestores ou diretor executivo e seus colaboradores.
- Princípio de Cultura Geral: ter conhecimento de diferenças sociais e econômicas é muito importante, pois as oportunidades em termos de negócios estratégicos para a organização são de vital importância, principalmente para o alcance de suas metas e objetivos propostos em seu planejamento estratégico.

4 A ATUAÇÃO DA CONTROLADORIA NA GESTÃO EMPRESARIAL

Neste capítulo estão consubstanciados dados pertinentes ao modelo de gestão organizacional, a Controladoria no apoio ao processo de gestão, execução, controle e eficácia nos resultados.

4.1 MODELO DE GESTÃO ORGANIZACIONAL

Existe sempre nas empresas um modelo de gestão, embora nem sempre definido formalmente, no modelo de gestão tradicional o processo decisório tende a ser centralizado, funções e responsabilidades não são claramente identificadas, autoridade decorrente da delegação informal de poder, estilo individualista e postura burocrática, processo de gestão econômica com enfoque no realizado, e pessoas resistentes a mudanças.

No modelo de gestão GECON o processo decisório é descentralizado, as funções e responsabilidades são de acordo com a missão, autoridade compatível com as funções e responsabilidades, estilo participativo e postura empreendedora, processo de gestão que abrange o planejamento estratégico e operacional, execução e controle, e desempenho avaliado pelo resultado econômico. O conceito de modelo de gestão segundo Nakagawa (1995, p. 42) é a representação abstrata e simplificada de objetos, sistemas, processos ou eventos reais.

Conforme Mosimann e Fish (1999, p.29):

Entende-se assim, modelo de gestão, como sendo a representação abstrata, por meio de ideais, valores e crenças, expressas ou não por meio de normas e regras que orientam o processo administrativo da empresa.

Segundo Catelli (1999, p. 57) modelo de gestão é:

O conjunto de crenças e valores sobre a maneira de como administrar a empresa. O modelo de gestão é fortemente influenciado pelas crenças e valores dos principais executivos da empresa, principalmente de seus proprietários e da alta administração.

O modelo de gestão de uma empresa se subdivide em três tipos: gestão operacional, gestão financeira e gestão econômica. Mosimann, Alves e Fisch (1999, p. 29).

A gestão operacional está disseminada por todas as áreas de atividades da empresa onde seu objetivo principal é a execução dos trabalhos. A gestão financeira procura resolver problemas de liquidez e caixa da empresa de forma a permitir a tomada de decisões voltadas para a programação financeira. O objetivo desta gestão é empregar o dinheiro da melhor forma para atingir o objetivo da empresa.

A gestão econômica é o conjunto de decisões e ações orientado por resultados mensurados segundo conceitos econômicos. Esta gestão consolida a gestão financeira e a operacional, isto porque, todas as atividades de uma organização buscam resultados econômicos e a sua conseqüente eficácia.

Dessa forma a gestão econômica preocupa-se com o resultado econômico de todas as áreas da empresa. De acordo com Catelli (1999, p. 128):

O modelo de gestão econômica é um modelo para gerenciamento de organizações por resultados econômicos. Foi desenvolvida com base em levantamentos e estudos das necessidades da gestão visando atender os modelos de decisões utilizados pelos gestores na tomada de decisões e conseqüente geração de lucro.

Se as atividades empresariais não forem capazes de gerar um resultado suficiente para assegurar a reposição do capital investido na empresa, elas estariam consumindo seu próprio potencial de geração de benefício. Sem dúvida, a manutenção dessa situação ao longo do tempo acabaria por afetar a continuidade da organização.

O sistema de gestão econômica considera a premissa de o valor do patrimônio líquido ter que expressar o efetivo valor da empresa. A informação do resultado gerado pelas transações, eventos e atividades permite a identificação da formação do lucro, ou seja, quais as atividades que contribuem mais ou menos para a formação do resultado global da empresa.

Destacam-se as interações entre o modelo de gestão, o processo de gestão e os sistemas de informação da empresa como elementos que desempenham papel fundamental para assegurar a eficácia dos gestores e, conseqüentemente, da empresa.

Compete a Controladoria lidar com os aspectos da gestão econômica, atuando em todas as fases do processo de gestão. É através deste processo que a ela revela uma de suas maiores contribuições na busca da missão da empresa, quando na condução do processo de planejamento a ser desenvolvido, e na geração de informações.

4.2 INSTRUMENTOS DA CONTROLADORIA

O modelo de gestão econômica consiste num modelo de administrar por resultados econômicos que compreende processo de gestão e sistemas de informações objetivando promover a eficácia da organização.

A Controladoria, na execução de suas atividades, utiliza-se destes dois instrumentos fundamentais: Processo de gestão e Sistemas de informações. O modelo de gestão ideal possui um processo de gestão (planejamento, execução e controle) dinâmico, flexível e oportuno, isto é, adaptável às mudanças, com estilo participativo, voltado para a eficácia empresarial.

O processo de gestão diz respeito ao processo de planejamento, execução e controle operacional das atividades e é estruturado com base na missão da empresa, em suas crenças e valores, em sua filosofia administrativa e em um processo de planejamento estratégico que busca em última instância a excelência empresarial e a otimização do desempenho econômico da empresa.

Na gestão das diversas atividades, os gestores devem planejar cuidadosamente suas ações implementando planos e avaliações sistemáticas do desempenho realizado ante os planos idealizados. O planejamento de uma empresa deve ser feito no âmbito global, para depois ser feito no âmbito setorial para que cada setor possa planejar como atingir o plano global.

Na realidade o planejamento é o processo de desenvolver a estratégia a relação pretendida da organização com seu ambiente. Cabe a Controladoria coordenar e participar da escolha da melhor alternativa, observando os aspectos econômicos, de modo a garantir a eficácia da empresa.

A etapa de planejamento estratégico é o momento em que cenários futuros são antecipados e oportunidades e ameaças são identificadas, onde visa orientar a etapa do planejamento operacional. Neste aspecto, o processo de planejamento conduz a um conjunto de metas e planos que são adequados e viáveis dentro de um conjunto de circunstâncias previstas.

Assim, o planejamento deve estar vinculado ao cenário onde a empresa atuará no futuro, assim, é importante que a empresa esteja em interação com o seu ambiente externo, focalizando as ameaças e oportunidades ambientais e seus reflexos na própria empresa, evidenciando seus pontos fortes e fracos.

A fase de planejamento estratégico tem como premissa fundamental assegurar o cumprimento da missão da empresa. Essa fase do processo da gestão gera um conjunto de diretrizes estratégicas de caráter qualitativo que visa orientar a etapa do planejamento operacional. Nesta fase, estabelecem-se os grandes caminhos a serem seguidos pela empresa.

São definidos, aqui, as políticas, as diretrizes e os objetivos estratégicos da empresa. No planejamento estratégico, a Controladoria, como administradora do sistema de informações econômico-financeiros da empresa, tem de saber interpretar o impacto econômico dos possíveis eventos na riqueza empresarial.

Com base nas diretrizes e cenários traçados durante o processo de planejamento estratégico, será elaborado o planejamento operacional, que consiste na identificação, integração e avaliação de alternativas de ação e na escolha de um plano de ação a ser implementado com a participação dos responsáveis pelas diversas áreas funcionais da empresa.

No planejamento operacional, cabe a Controladoria gerenciar para que os resultados econômicos sejam otimizados. Há nesse planejamento uma participação

mais atuante da Controladoria, onde juntamente com os gestores de cada área ela estabelece, quantifica, analisa, seleciona e aprova os planos.

A execução envolve todos os processos, tanto os processos de transformação, como os de serviços e também serviços auxiliares para exercitá-lo, como contabilidade, xerox, vendas etc. A fase de execução é exatamente aquela em que as ações são implementadas e surgem as transações realizadas.

É a fase de alcançar os objetivos e metas estabelecidas no planejamento operacional de curto prazo, de forma a otimizar cada evento. Nesta etapa, todos os dados referentes ao desempenho realizado são armazenados para posterior emissão de relatórios e comparação com os planos e padrões na fase de controle.

Para Mosimann e Fisch (1999, p. 37):

Execução é a etapa do processo de gestão na qual as coisas acontecem, as ações emergem. Essas ações devem estar em conformidade com o que anteriormente foi planejado. É por meio das ações que surgem os resultados.

O processo de controle compreende a comparação entre os resultados realizados e os planejados, a identificação de desvio e suas respectivas causas, e a decisão quanto às ações para corrigi-los. Os produtos do controle são ações corretivas, tanto no desempenho que vem sendo realizado quanto em programas de curto prazo, plano de médio e longo prazo.

O controle deve ser executado nas áreas operacionais, na administração das áreas operacionais e na empresa em sua totalidade. Para que sejam eficazes, os controles devem ser baseados em planos. Quanto mais claros, completos e integrados forem os planos, mais eficazes serão os controles.

As decisões evoluídas nessa área surgem de duas atividades maiores: primeiro, comparar o desempenho real, com o que foi planejado; segundo, determinar se o plano realmente precisa ser modificado, baseado nesta comparação.

Nesse contexto, a informação vem se tornando um recurso cada vez mais estratégico. O processo de gestão constitui-se num processo decisório. Decisões requerem informações. Os sistemas de informações apoiam as decisões dos gestores em todas as fases do processo de gestão que requerem informações específicas.

Nash e Roberts apud Nakagawa (1995, p. 63) definem o sistema de informações da seguinte maneira:

O sistema de informação é uma combinação de pessoas, facilidades, tecnológicas, mídias, procedimentos e controles, pelos quais se pretende manter canais de comunicações relevantes, processar transações rotineiras, chamar a atenção do gerente e outras pessoas para eventos internos e externos significativos e assegurar as bases para tomadas de decisões.

O processo eletrônico de todos os dados empresariais representa um papel importante porque facilita a automatização de rotinas produzindo informações exatas e em tempo hábil. Estas informações destinam-se, principalmente, a direcionar a tomada de decisão. Neste sentido, seu objetivo é habilitar a empresa a alcançar sua meta através do uso dos recursos disponíveis.

O sistema de informação possui limitações quanto às crenças dos gestores, quanto à quantidade de informações geradas e quanto à confiabilidade. Em relação à quantidade, o volume pode não significar a tomada de decisão, pois o que os gestores precisam, é cada vez mais de informações relevantes, pois assim o processo de decisão irá melhorar, pois quantidade não significa qualidade.

Quanto à confiabilidade, o sistema precisa ser corretamente interpretado. Segundo Guerreiro apud Catelli, (1999, p. 306), Modelo de informação é “a lógica de elaboração e transmissão da informação”.

Os sistemas de informações, segundo Catelli (1999, p. 309), serão modelados e constituídos, considerando as particularidades de cada um no atendimento a cada etapa do processo de gestão. O sistema de informação da empresa será totalmente integrado ao processo de gestão.

Sistemas de apoio à gestão são aqueles que processam dados para a tomada de decisões e atividades gerenciais voltadas basicamente para gestão econômico-financeiro da empresa.

A integração do sistema de informação ao processo de gestão determina a eficácia dos mecanismos de autocontrole e *feedback*, os quais constituem um requisito para que o sistema da empresa mantenha-se na perspectiva dos resultados desejados. E com base na precisão das informações gerenciais que se alcança à efetivação dos resultados.

A característica ideal dos sistemas de informação é ser tecnicamente bom, exeqüível e adequado às expectativas de seus usuários. É preciso evidenciar os resultados econômicos e demais informações de forma correta dentro dos melhores conceitos para a empresa, objetiva com conteúdo claro e conciso e justa que reflita os méritos do resultado avaliado a quem merece.

4.3 A CONTROLADORIA NO APOIO AO PROCESSO DE GESTÃO

Para Almeida, Parisi e Pereira (1999, p. 375-377), as funções da Controladoria estão ligadas a um conjunto de objetivos que, ao serem desempenhados, viabilizam o processo de gestão. Na concepção desses autores, cabe a Controladoria:

- a) subsidiar o processo de gestão - essa função envolve ajudar a adequação do processo de gestão à realidade da empresa ante seu meio ambiente. Estará sendo materializada tanto no suporte à estruturação do processo de gestão como pelo efetivo apoio às fases do processo de gestão, por meio de um sistema de informação que permita simulações e projeções sobre eventos econômicos no processo de tomada de decisão. A controladoria estará suprindo os gestores com instrumentos gerenciais que forneçam informações sobre desempenhos e resultados econômicos;
- b) apoiar a avaliação de desempenho - seja dos gestores ou das áreas de responsabilidade, a avaliação de desempenho deve ser feita individualmente por todos os gestores e seus respectivos superiores hierárquicos;
- c) apoiar a avaliação de resultado - elaborando a análise de resultado econômico dos produtos e serviços; monitorando e orientando o processo de estabelecimento de padrões; avaliando o resultado de seus serviços;
- d) gerir os sistemas de informações - definindo a base de dados que permita a organização da informação necessária à gestão; elaborando modelos de decisão para os diversos eventos econômicos, considerando as características físico-operacionais próprias das áreas, para os gestores; e padronizando e harmonizando o conjunto de informações econômicas; e

e) atender os agentes do mercado - A empresa como sistema aberto, interage com seu meio ambiente, trocando os mais diferentes tipos de recursos. Assim, cabe à controladoria analisar e mensurar o impacto das legislações no resultado econômico da empresa e atender os diversos agentes do mercado, seja como representante legal formalmente estabelecido, ou apoiando o gestor responsável.

Frente ao exposto, tem-se uma visão ampla da abrangência da atuação da controladoria, sempre ancorada no sistema de informações, do qual, torna-se a gestora, no esforço contínuo de viabilizar a gestão empresarial.

4.4 A CONTROLADORIA NO APOIO À EXECUÇÃO

A Controladoria procura desenvolver ações no sentido de operacionalizar os planos selecionados na etapa anterior, de modo a dinamizar a gestão. Mosimann e Fisch (1999, p. 115) consideram que:

A etapa de execução acontece após definidos os planos operacionais, inclusive com as especificações em termos quantitativos, das medidas adotadas, ocorre a fase em que os gestores fazem as coisas acontecerem, com a utilização dos recursos disponíveis, de acordo com o que foi anteriormente planejado.

O Planejamento Tático é o Planejamento Estratégico que deve ser formulado em nível das áreas na empresa. Devido ao nível de especialização de cada área e com base no cenário identificado, estas deverão desenvolver estratégias próprias para agir frente às oportunidades, ameaças, forças e debilidades, tendo em vista a missão da empresa e a macroestratégia definida anteriormente.

O gestor de cada área deve ser o responsável pelo desenvolvimento dos trabalhos nesta fase, devendo contar com auxílio do gestor do planejamento estratégico. Nas áreas, cada gestor deve procurar fomentar um clima de participação e envolvimento, principalmente das pessoas-chave, para que se consiga o melhor conjunto de diretrizes táticas possível. A participação do maior número possível de

pessoas é desejável para que a cultura da área seja unificada, e todos possam conhecer os caminhos discutidos para a empresa e área.

O produto desta fase é o estabelecimento das diretrizes táticas. Tais diretrizes serão compiladas e consolidadas com as diretrizes táticas das demais áreas. Neste sentido, é importante que cada área consiga atingir um nível suficiente de discussão de suas diretrizes, para que, com idéias claras e maduras, possa defender seus interesses e consentir conscientemente com alterações na fase de eliminação de conflitos com as demais áreas.

Dessa forma, o papel da Controladoria está relacionado à coordenação da implementação dos projetos específicos de cada área, incluindo processos logísticos, de produção, administrativos, dos clientes etc. A Controladoria procura organizar e direcionar os esforços dos executores para a consecução das diretrizes esboçadas no planejamento.

4.5 A CONTROLADORIA NO APOIO AO CONTROLE

O processo de controle que compete a Controladoria é o que permite identificar se cada área está atingindo seus objetivos, dentro do que fora planejado e orçado. Porém, preliminarmente, a Controladoria, de maneira coerente e ética a seus princípios, deve avaliar o desempenho de sua própria atuação. Mosimann e Fisch (1999, p.124) orientam que, nesse sentido, a Controladoria:

- a) avalie se seus esforços no sentido de otimizar o resultado econômico da empresa estão, de fato, atingindo seus objetivos e, portanto, garantindo o cumprimento da sua própria missão;
- b) avalie se as informações econômico-financeiras geradas pelo sistema de informações por ela administrado são adequadas às necessidades dos modelos de decisão, em qualidade, quantidade e temporaneidade; e
- c) avalie se sua gestão em coordenar os esforços dos gestores das demais áreas está conduzindo a empresa à eficácia, no que tange a aspectos econômicos.

Após esse exame, aí sim, a Controladoria se incumbem de controlar os assuntos econômico-financeiros e apontar os desvios verificados nas demais áreas.

As ações corretivas desses desvios cabem aos gestores das áreas respectivas, sendo atribuição da Controladoria a cobrança da efetiva implementação dessas ações, em tempo hábil. As ações corretivas da Controladoria, estas sim, cabem a seu gestor, o Controller.

Além disso, o Controller deve julgar os resultados das providências propostas pelos gestores, sob o ponto de vista econômico. Perez Junior, Pestana e Franco (1995, p. 37) entendem que "cabe ao controller exercer a função de perito ou juiz, conforme o caso, assessorando de forma independente na conclusão dos números e das medições quantitativas e qualitativas (índices de qualidade)".

Portanto, também é objetivo do controle exercido pela Controladoria, comparar o que foi planejado com o que foi realizado, nos aspectos econômico-financeiros, no rumo à eficácia empresarial.

Além da análise de resultados expressa através da averiguação das contribuições econômicas dos produtos e serviços gerados pelas transações empresariais, é importante a avaliação do desempenho, como forma de apuração dos resultados gerados pelas atividades empreendidas pelos gestores.

O processo se desencadeia a partir da atribuição de responsabilidades a cada gestor, em todos os níveis da organização; e, ao mesmo tempo, são delegados poderes específicos e fornecidos os recursos necessários a seu cumprimento. A autoridade é a base fundamental da delegação e a responsabilidade corresponde ao compromisso e à obrigação da pessoa escolhida para desempenhá-lo eficazmente.

Nakagawa (1995, p.18) cita que, "portanto, a essência da responsabilidade é a obrigação pela execução das atividades e prestação de contas dos resultados obtidos. A autoridade pode ser delegada, mas a responsabilidade não".

Toda avaliação implica conseqüências, que podem ser positivas ou negativas em relação a seus objetivos, dependendo de uma série de fatores, entre eles: bases informativas utilizadas; variáveis consideradas; critérios, conceitos e princípios adotados; e, até mesmo, crenças, valores e habilidades do avaliador.

A Controladoria cabe o fornecimento das bases informativas para a avaliação de desempenhos, através de orçamentos e padrões que devem espelhar corretamente expectativas desejáveis em relação às atividades, em termos de eficácia e eficiência, com as quais deverão ser confrontados os desempenhos realizados, a fim de que sejam evidenciadas as causas de eventuais variações entre

os mesmos. A interpretação dessas causas e das conclusões acerca delas, deve-se orientar para novas tomadas de decisões.

4.6 A CONTROLADORIA NO APOIO A EFICÁCIA DOS RESULTADOS

O atual cenário econômico tem exigido das empresas níveis de eficiência e eficácia cada vez mais crescentes. A utilização dos recursos na realização das atividades inerentes às áreas de responsabilidade deve ser considerada sob a ótica da contribuição para o resultado global, objetivando a continuidade da empresa.

A Controladoria através do sistema de informações consegue a eficácia da empresa na obtenção de dados de qualidade a partir de fontes confiáveis, rapidez na seleção e transformação de dados em informações por sistemas de alta performance, determinação dos modelos de mensuração, padronização dos relatórios gerenciais, definição das informações analíticas e sintéticas, habilitação técnico-gerencial para a tomada de decisão, vencer as resistências internas e a falta de comprometimento, desenho eficiente do fluxo de informações em todos os níveis, e garantia de eficiência e eficácia no processo de tomada de decisão.

O cenário onde a empresa opera é constituído por variáveis ambientais que impactam favorável ou desfavoravelmente a missão da empresa e podem levá-la à descontinuidade. Quando identificadas no ambiente externo, representam oportunidades ou ameaças.

A preocupação do gestor com tais variáveis deve ser no sentido de identificar a intensidade e o momento em que poderão surgir (oportunidades), ou que representem real perigo (ameaças) para os negócios da empresa. Ocorrências climáticas, por exemplo, não são provocadas por nenhum gestor.

Porém, estes devem tomar decisões no sentido de amenizar seus efeitos ou tirar deles o melhor resultado (proteção de ativos, aquisição de produtos com risco de escassez, etc.). Todo evento, natural ou provocado, terá um gestor responsável por suas conseqüências.

As variáveis do ambiente interno à empresa, normalmente conhecidas por forças e debilidades, representam os pontos fortes e fracos em relação à missão. São exemplos destas variáveis, capacidade de produção, qualidade, tempo de

produção, nível de satisfação das pessoas, qualificação profissional dos funcionários, etc.

As empresas concorrem tanto por recursos, os quais necessitam para suas atividades, quanto por produtos que oferecem a seus clientes e consumidores. Tudo o que impacta o cumprimento da missão é estratégico para a empresa. Meios de obtenção e oferecimento, quantidade e qualidade de materiais, matérias-primas, pessoal, dinheiro, tecnologia, são exemplos de itens estratégicos, que irão determinar o nível de eficácia que a empresa conseguirá em suas operações.

Como a empresa atua em um ambiente turbulento e de mudanças descontínuas, o processo que melhor atende à necessidade de estabelecimento de melhores diretrizes e planos que garantam o cumprimento da missão e assegurem a continuidade da empresa é o Planejamento Estratégico.

Podemos definir o Planejamento Estratégico como o processo de gestão pelo qual a organização identifica ou constrói o cenário em que atua, as oportunidades e ameaças, suas forças e debilidades, como resultado da análise das variáveis ambientais, produzindo diretrizes estratégicas que orientem o cumprimento da missão e garantam a continuidade da empresa. O Planejamento Estratégico tem como objetivo a determinação de diretrizes estratégicas em nível macro, e diretrizes táticas em nível de áreas.

5 CONCLUSÃO

Neste trabalho analisou-se a importância da Controladoria como suporte ao processo de gestão como forma de atender à necessidade de obtenção das melhores diretrizes e planos para a empresa, ter garantido o cumprimento de sua missão e assegurar a continuidade.

Analisou-se também a participação do Controller neste processo como profissional da área de Controladoria, sempre permitindo a contribuição de cada área da empresa naquilo que é especialista. Deve-se ter o envolvimento de um bom número de pessoas no processo de elaboração das diretrizes estratégicas. Desta forma, pode-se otimizar a utilização de um relevante recurso organizacional, seu pessoal.

Considera-se que o Planejamento Estratégico concebido é instrumento valioso na condução dos negócios empresariais, haja vista que as fases de elaboração intensificam a interação entre as áreas, por permitir momentos de reflexão e discussão conjunta sobre a situação atual e futura da empresa.

Desta forma, as organizações devem ter, em seu processo de gestão, o planejamento estratégico formalizado, haja vista que as variáveis ambientais impactam suas missões de forma favorável ou desfavorável.

Por fim, acredita-se que a Controladoria ao disponibilizar instrumentos de controle de gestão que influenciem mudanças comportamentais e estruturais nas organizações, no sentido da otimização do resultado econômico global, conciliando os diversos interesses, anseios e necessidades, participa como coordenadora do processo de gestão empresarial com ênfase na eficácia. Assim, a missão da controladoria é tornar a empresa viável a todos que direta ou indiretamente dela participam.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Lauro Brito de; PARISI, Cláudio; e PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In: Catelli, Armando (coordenador). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON**. São Paulo: Atlas, 1999.

CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON**. São Paulo: Atlas, 1999.

DEMO, Pedro. **Saber Pensar**. 2. ed. São Paulo: Cortez, 2001.

DRUCKER, Peter F. **Introdução à Administração**. 1. ed. São Paulo: Pioneira, 2002.

ETZEL, Michael J. Et al. **Marketing**. 1. ed. São Paulo: Makron Books, 2001.

FIGUEIREDO, Sandra; COGGIANO, Paulo César. **Controladoria: Teoria e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

KAPLAN, Robert. **Contabilidade Gerencial**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Silvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresa**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução a Controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Sistemas, Organizações e Métodos e OM, Uma Abordagem Gerencial**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria Avançada**. 1. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; e FRANCO, Sergio Paulo Cintra. **Controladoria de gestão: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1995.

MENDES, Ivantidio Guimarães. **Controladoria Estratégica: Sistemas de Controles Evoluem e Ganham Valor Estratégico nas Organizações**. Revista FAE BUSINESS, n.4, p. 51-54, dez. 2002.

SANTOS, Antonio Raimundo dos. **Metodologia Científica: a construção do Conhecimento**. 2. ed. Rio de Janeiro: DP&A, 1999.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada a contabilidade, orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, Jose A.; MULLER, Rudinei. **A Controladoria e a ética**. Revista Diálogo, Centro Universitário La Salle: Canoas-RS, n. 3, p. 17-32, 2002.

LEGISLAÇÃO APLICADA

Lei Nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976.

Lei Nº 10.303 de 31 de outubro de 2001.

Lei Nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002.