

MURILO RODRIGUES DA SILVA

COMO DISSEMINAR A IMPORTÂNCIA DA CONTROLADORIA EM UMA
ORGANIZAÇÃO

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da UFPR, como requisito para a obtenção do título de especialista no Curso de Pós-Graduação em Gestão de Negócios – Turma-2009.

Orientador: Prof. Dr. Vicente Pacheco

CURITIBA
2010

AGRADECIMENTOS

A Deus e por todos as pessoas que Ele inseriu em minha caminhada, que contribuíram de forma direta ou indireta a esta importante realização em mais uma oportunidade de inserção, aprendizado e compartilhamento de experiências proporcionados.

Em especial, agradeço a minha família, destacando minha esposa Mareli e filho Rafael, que durante todo o período deste curso me apoiaram com compreensão e paciência, em entender, por muitos momentos minha ausência e falta de atenção aos mesmos em muitas ocasiões, porém compreendendo a necessidade desta dedicação.

A todo corpo de professores, dirigentes, coordenadores e orientadores da UFPR, que nos apresentaram gestos e exemplos de cumplicidades de conhecimentos X humildades, que certamente aprimoraram nossas formas de enxergarmos um melhor caminho pessoal e profissional para uma ascensão adequada.

RESUMO

SILVA, Murilo Rodrigues da. COMO DISSEMINAR A IMPORTÂNCIA DA CONTROLADORIA EM UMA ORGANIZAÇÃO. Este trabalho consiste em uma perspectiva de interação com a área de Controladoria, através de estudos, pesquisas e comparações de conteúdos bibliográficos de autores diversos, com o propósito de identificações e comparações de conceitos, suas conclusões, opiniões que proporcionem novos conhecimentos, adequados para a abordagem e explicações neste trabalho, dos entendimentos adquiridos de forma mais clara possível. Tendo a Controladoria seu objeto a Gestão Econômica das empresas, com atuação totalmente voltada aos ambientes empresariais, este estudo será praticado com o objetivo de apresentar o conteúdo de forma conceitual e informacional que prevaleça para práticas em todos os tipos de organizações empresariais, considerando as pequenas e grandes empresas. As considerações neste aspecto serão abrangentes, decorrentes da essência da Controladoria. Essência esta que a caracteriza, segundo conceitos de grandes estudiosos, como um órgão modelador e subsidiador de nortes aos gestores de uma entidade, para tomadas de decisões mais adequadas possíveis, vinculada a todas as áreas e processos existentes em uma empresa. Por encontrar-se neste estágio, a Controladoria naturalmente apresenta uma visão holística, contemplando aquilo que uma organização por si só não possa alcançar. Por esta principal característica sua presença e atuação em uma empresa passou a ser considerada imprescindível, o que comprovadamente sustenta a inserção, manutenção e continuidade de uma entidade. Por tratar-se de uma área com abrangência em grande escala, proporcional aos seguimentos, atividades e complexidades operacionais de uma organização, os conteúdos relativos ao escopo da Controladoria, encontram-se nas mais variadas bibliografias empresariais existentes. Decorrente desta grande versatilidade, neste trabalho serão abordados apenas tópicos de maiores considerações e entendimentos de relevância, tornando esta monografia apenas como um referencial para apresentação da importância da Controladoria, bem como critérios para sua disseminação e seus estudos continuados.

Palavras-chave: contabilidade, controladoria, Gecon, *Balanced Scorecard*, *controller*.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA.....	9
1.2 OBJETIVOS.....	10
1.2.1 Objetivo Geral.....	10
1.2.2 Objetivos Específicos.....	10
1.3 JUSTIFICATIVAS.....	10
1.4 ASPECTOS METODOLÓGICOS.....	10
1.5 QUANTO A ABORDAGEM DO PROBLEMA.....	11
1.6 QUANTO AOS OBJETIVOS.....	11
1.7 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	11
2 BASE DA CONTROLADORIA	13
2.1 FASES DA CONTABILIDADE.....	13
2.1.2 Fase Da Contabilidade Financeira.....	14
2.1.2.1 Tripé da Análise.....	15
2.1.3 Fase da Contabilidade de Custos.....	15
2.1.3.1 Custeio por Absorção.....	16
2.1.3.2 Custeio Variável ou Direto.....	17
2.1.3.3 Custeio ABC - Activity Based Costing.....	18
2.1.4 Fase Da Contabilidade Gerencial.....	19
2.1.5 Fase da Contabilidade de Responsabilidade Social.....	20
2.1.5.1 Balanço Social.....	21
2.1.5.2 Balanço Ambiental.....	21
2.1.5.3 Balanço de Recursos Humanos.....	22
2.1.5.4 Demonstração do Valor Adicionado.....	22
2.1.5.5 Benefícios e Contribuições a Sociedade.....	22
2.1.6 A Contabilidade e A Convergência Às Normas Internacionais.....	22
2.2 GECON E BALANCED SCORECARD.....	25
2.2.1 Gestão Econômica ou Gecon.....	25
2.2.2 Objetivo.....	27
2.2.3 Escopo.....	27
2.2.4 Composição do Gecon.....	28
2.2.5 Estrutura Básica do Gecon.....	28

2.2.6 Balanced Scorecard	28
2.2.6.1 Cadeia de Relações de Causa e Efeito.....	29
2.2.6.2 Tradução da Visão	30
2.2.6.3 Comunicação e Comprometimento	31
2.2.6.4 Planejamento de Negócios	31
2.2.6.5 <i>Feedback</i> e Aprendizado	31
3 CONTROLADORIA	33
3.1 ORIGEM DA CONTROLADORIA	33
3.2 FOCO DA CONTROLADORIA.....	35
3.3 CRIAÇÃO DE VALOR.....	36
3.4 MISSÃO DA CONTROLADORIA	38
3.5 ESTRUTURA DA CONTROLADORIA.....	39
3.5.1 Área Contábil e fiscal	39
3.5.2 Área de Planejamento.....	40
3.6 PAPEL DA CONTROLADORIA	40
3.6.1 Empresa.....	42
3.6.2 SISTEMAS	43
3.6.2.1 Visão Sistêmica.....	44
3.6.2.2 Subsistemas.....	46
3.6.2.2.1 Subsistema Institucional.....	46
3.6.2.2.2 Subsistema Social.....	47
3.6.2.2.3 Subsistema Organizacional.....	47
3.6.2.2.4 Subsistema de Gestão	47
3.6.2.2.5 Subsistema de Informação.....	47
3.6.3 Modelo de Gestão	48
3.6.3.1 Subdivisão do Modelo de Gestão	50
3.6.3.1.1 Modelo de Decisão.....	51
3.6.3.1.2 Modelo de Mensuração	51
3.6.3.1.2.1 Mensuração a Valores de Entrada	52
3.6.3.1.2.2 Mensuração a Valores de Saida	53
3.6.3.1.3 Modelo de Informação.....	53
3.6.3.2 A Importância da Criação de Modelos	54
3.6.4 Crenças e Valores e Cultura	54
3.6.5 Visão	56

3.6.5.1 Construindo a Visão da Empresa.....	57
3.6.5.1.1 O Processo de Criação da Visão	59
3.6.6 Missão.....	60
3.6.7 Metas	61
3.6.8 Objetivos	61
3.6.9 Eficácia e Eficiência	62
3.6.9.1 Mensuração da Eficácia.....	63
3.6.9.2 Critérios de Eficácia Organizacional.....	65
3.6.10 Controladoria Estratégica.....	67
3.6.10.1 Competividade	68
3.6.10.2 Foco da Controladoria Estratégica	69
3.6.11 Planejamento	71
3.6.11.1 Divisão do Planejamento.....	72
3.6.11.2 A Controladoria no Planejamento.....	73
3.6.11.2.1 No Planejamento Estratégico	74
3.6.11.2.2 No Planejamento Operacional	74
3.6.12 A Controladoria no Controle.....	75
3.6.12.1 Componentes Básicos Do Controle	75
3.6.12.1.1 Controles Internos Contábeis.....	76
3.6.12.1.2 Controles Internos Administrativos.....	77
3.6.13 A Controladoria na Função de <i>Compliance</i>	77
3.6.13.1 Origem do <i>Compliance</i>	78
3.6.13.3 Tipos de Controles	78
3.6.13.4 Conceito de <i>Compliance</i>	79
3.6.13.4.1 Estar em <i>Compliance</i>	80
3.6.13.4.2 Missão de <i>Compliance</i>	80
4 CONCEITOS E DISSEMINAÇÃO DA CONTROLADORIA.....	81
4.1 CONCEITOS.....	81
4.1.1 Uma Síntese da Controladoria	83
4.1.2 O Controller.....	84
4.1.2.1 Conhecimentos Exigidos de Um <i>Controller</i>	86
4.1.2.2 Qualificações do Controller	86
4.1.2.3 O Papel do Controller:.....	87
4.2 DISSEMINAÇÃO DA CONTROLADORIA.....	88

4.2.1 Comunicação	88
4.2.2 Elementos Básicos da Teoria.....	88
4.2.3 Componentes da Teoria.....	89
4.2.1 Modelo de Disseminação	93
5 CONCLUSÃO	96
REFERÊNCIAS	97

1 INTRODUÇÃO

O trabalho intitulado “Como disseminar a importância da Controladoria em uma Organização”, como segundo projeto apresentado à disciplina de Metodologia do Trabalho Científico, busca uma melhor compreensão e oportunidades de pesquisas. Para tal, será dada ênfase à demonstração dos ciclos evolutivos dos fatores que originaram a Controladoria, sua importância e ferramentas disseminadoras de sua atuação.

Por se tratar de uma área que visa à eficácia empresarial através da busca por otimizações nas interpretações e um uso adequado da gestão de informações, neste trabalho serão apresentadas pesquisas e conteúdos totalmente voltados à esfera informacional, que segundo Schmidt (2006, pg. 133): “Dentre as atividades da Controladoria, a mais importante e que melhor caracteriza suas atividades é o gerenciamento informacional”. E por ser um assunto com uma vasta dinâmica, será dada maior ênfase aos fatores considerados com maior relevância dentro desta área.

Em se tratando de informação, fator principal no processo da comunicação, com eficácia proporcional à qualidade da criação e transmissão da informação mais real possível, um dos objetivos da Controladoria, neste caso, tendo sua origem na Contabilidade, interessante a interação com conceitos de pesquisadores que possibilitaram o entendimento da necessidade de mudanças e novas adaptações para manutenção nos ciclos de evolução de determinada área ou ciência.

Para um melhor entendimento, Catelli *et al* (2001, p. 344) confirma que:

O debate e as críticas quanto à ineficiência da Contabilidade tradicional – ortodoxa e enraizada nos princípios fundamentais de contabilidade – enquanto construtora e mantenedora de sistemas de informações, responsável por suprir os gestores com informações úteis e em tempo hábil na condução do processo de gestão das atividades empresariais, já data de algum tempo.

Essas críticas reacenderam-se com mais intensidade a partir da segunda metade dos anos 80, com a obra de Johnson & Kaplan, *Relevance lost*, em que os autores são taxativos ao afirmarem que

“os atuais sistemas contábeis para a administração são inadequados para o meio ambiente”. (Johnson & Kaplan, 1987:24)

O quadro, então caracterizado, diante desse “estado de coisas” é tal, que as reflexões de Johnson Kaplan foram contundentes, motivando alguns pesquisadores a advogarem uma total ruptura com a Contabilidade (Guerreiro Catelli, 1994:3-5). Na verdade, o que está ocorrendo é uma situação em que as *partes* são colocadas como representativas do *todo*.

Assim ao viés das constantes mudanças surgidas no cenário mercadológico, embasadas em sistemas e ferramentas diversos, com principal suporte os sistemas de gestão e de informação, a Contabilidade e a Controladoria inevitavelmente fortalecerão suas fusões e evoluções, provocando permanentemente necessidades de novos comportamentos, atitudes de gestão e respostas que beneficiem a otimização e interpretação de novos e melhores resultados, possibilitando um tratamento adequado ao capital de uma organização investido em seu patrimônio.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Em tempos de mudanças e transformações aceleradas, com quebras de paradigmas contemporâneos, o conhecimento e a capacidade de adaptação a este contexto é decisivo para a concretização da inserção, manutenção e continuidade da vida de um empreendimento no mundo dos negócios. Tendo como principais pilares estruturas de controle e gestão econômico-financeiros, que se realizam segundo a visão e qualidade da aplicação de fatores determinantes na vida de uma organização. Dentre estes fatores, destaca-se a controladoria, oriunda da interação e convergência de várias ciências, que se fundiram naturalmente pela busca contemporânea de um objetivo comum: a otimização da gestão das riquezas comerciais, tendo ênfase e participação relevantes, a contabilidade, em especial a gerencial, ambas imprescindíveis na vida de um organismo econômico.

Dentro destas evoluções e transformações, surge um contexto para a criação de novos cenários e sistemas de gestão eficientes para subsidiar tomadas de decisões adequadas, que com a interação das diversas ciências, voltadas às exigências de gestão e conhecimentos alinhados aos ciclos de mercados, a controladoria surgiu como um dos maiores nortes para a caminhada equilibrada de uma organização.

Apesar de tamanha importância na vida de um empreendimento, e com seus primeiros passos já no final do século XIX, motivada pelos reflexos da Revolução Industrial, atualmente a controladoria ainda enfrenta restrições quanto ao seu conhecimento, disseminação e prática, devido à falta de discernimento quanto a sua essência. Esta falta de conhecimento se torna responsável pela descontinuidade ou limitação na vida e evolução de uma empresa.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Pesquisar conteúdos diversos relativos à Controladoria, com o propósito de entender e demonstrar sua importância em uma organização e em especial nas tomadas de decisões.

1.2.2 Objetivos Específicos

- a. Pesquisar bibliografias afins a Controladoria com propósito de maximização de entendimentos ao discernimento de sua essência.
- b. Comparar teorias conceituais sobre a Controladoria, entre autores, para maximização de conclusões e entendimentos.

1.3 JUSTIFICATIVAS

Apesar da importância deste projeto para conclusão do curso de Especialização em Gestão de Negócios, pela Universidade Federal do Paraná, a oportunidade sobrepõe esta exigência, proporcionando e motivando a busca de novos conhecimentos nesta pesquisa, que fatalmente contribuirão a um significativo acréscimo de entendimentos.

Por este motivo, nesta oportunidade, por se tratar de um assunto de grande relevância na área de gestão e conhecimento no mundo dos negócios, será buscado um aproveitamento adequado de pesquisas e conhecimentos do orientador, que tragam reflexões e entendimentos, para o enriquecimento e demonstração de conhecimentos neste contexto.

1.4 ASPECTOS METODOLÓGICOS

1.5 QUANTO A ABORDAGEM DO PROBLEMA

Seguindo um interesse em discernir o conhecimento da área ora pesquisada, para uma interação adequada quanto à essência da controladoria, o pesquisador utilizará critérios de leituras de bibliografias afins, buscando maximizar entendimentos, conciliando experiências obtidas em sua vida profissional e estudos acadêmicos, considerando também conhecimentos empíricos obtidos, que proporcionem a estruturação de raciocínios coerentes com a natureza desta área.

Segundo Severino (1994, pg. 120):

“A realização de várias etapas de um trabalho monográfico pressupõe, naturalmente, certo amadurecimento. Esse amadurecimento é fruto de uma experiência de vida intelectual, de vida científica, construída quer mediante a realização de estudos, quer através de participação em pesquisas.”

Dentro deste contexto, por tratar-se de uma pesquisa com propósitos de estudo, análise e demonstração do entendimento da importância da área em estudo, a abordagem será segundo critérios de pesquisa descritiva.

Conforme texto em encontrado em: < <http://pt.wikipedia.org/wiki/Brasilhttp> >:

“O tipo de pesquisa que se classifica como “descritiva”, tem por premissa buscar a resolução de problemas melhorando as práticas por meio da observação, análise e descrições objetivas, através de entrevistas com peritos para a padronização de técnicas e validação de conteúdo (THOMAS; NELSON; SILVERMAN, 2007). A pesquisa descritiva usa padrões textuais como, por exemplo, questionários para identificação do conhecimento.”

1.6 QUANTO AOS OBJETIVOS

Por seguir critérios da pesquisa descritiva, os objetivos principais serão os de pesquisas e estudos com o propósito da obtenção de entendimentos que contribuam com a capacidade de analisar, comparar e demonstrar a importância do tema em pesquisa.

1.7 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Com conceituações diversas, por várias fontes, porém com demonstração de uma visão comum, a controladoria é abordada pelos diversos autores com grande

ênfase em transparecer de forma conscientizadora à sua essência e importância, que fundamentalmente contribui à sua disseminação nas organizações.

Segundo Catelli (1999, pg. 370):

A controladoria não pode ser vista como um método, voltado ao como fazer. Para uma correta compreensão do todo, 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.”

Apesar de o nome controladoria dar ênfase a um entendimento de controle, sua abrangência vai além deste fator. Com surgimento e evolução vinculados a uma interação natural com diversas áreas e ciências, sua atuação transcende o que se vê como departamental em uma organização. Seu empenho é similar a uma célula que nasce e evolui para corresponder a uma necessidade de garantia de vida. Por ter uma função tão abrangente no decorrer de sua evolução, foi se formando e ganhando partes estruturais, que contribuem com sua função para a realização de seu maior foco: a eficácia de uma organização.

2 BASE DA CONTROLADORIA

O entendimento de que toda ciência originou-se dentro de uma busca de novos conhecimentos ou de aplicação de novas metodologias para corresponder a uma necessidade já está consumado. Dentro deste contexto a Controladoria por não ter registros de seu reconhecimento como ciência, que segundo Padoveze (2003, p. 3): “Tendo em vista a grande interação com a Contabilidade e a pouca informação sobre Controladoria como ciência, passamos, primeiramente, a apresentar a Contabilidade como ciência.”, porém apoiada em uma base científica, sendo a Contabilidade. Interessante registros da evolução desta ciência, em especial após a revolução industrial, que demonstrou um alargamento de sua disseminação e inevitavelmente direcionou o surgimento da Controladoria.

2.1 FASES DA CONTABILIDADE

Por se tratar de uma das principais bases na origem da controladoria, a contabilidade, com existência desde eras primitivas, como qualquer outra ciência, surge da necessidade de práticas empíricas para corresponder à realização de um objetivo, especificamente as asseguradoras da garantia de controle e gestão de valores entre as partes, que em suas evoluções caracterizaram-se como credores e investidores, controladores e gestores de Bens, Direitos e Obrigações. Estas variáveis consolidaram um dos maiores objetos desta área, que é o Patrimônio, atualmente representado pelos grandes grupos Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido. Estes, pela própria natureza e essência desta ciência, foram direcionados a um cenário de convergência e harmonização, para corresponder às exigências e reciprocidades de mercado global, representando as principais variáveis de estudos, pesquisas e análises pelos mais diversos usuários neste contexto. Pesquisas estas com propósitos de maximização de entendimentos para otimizações de tomadas de decisões adequadas às exigências mercadológicas.

Dentro destas evoluções, a Contabilidade naturalmente apresentou diversas fases de atuações, conforme apresentadas adiante, as quais dentro desses ciclos históricos, já sinalizavam as tendências impulsionadoras dos cenários de gestão,

atualmente existentes trazendo esclarecimentos sobre a origem e disseminação das funções desta ciência.

2.1. 1 Fase Inicial da contabilidade Geral

Como mencionado anteriormente, dentro de uma necessidade para a realização de um objetivo, em se tratando da Contabilidade, o registro e controle, esta fase foi marcada pela presença do maior interessado pela prática desta ciência, o proprietário de bens ou negócio, com o propósito de assegurar o controle e continuidade sobre seus direitos econômicos.

Segundo Padoveze (2005, p. 8):

A primeira fase (*Stewardship Accounting*) é a visão contábil de um instrumental ligado diretamente ao dono do empreendimento. Essencialmente, envolvia o registro ordenado das transações dos homens de negócios para proteção de sua riqueza. Desenvolvida desde os tempos históricos até a Revolução Industrial.

2.1.2 Fase Da Contabilidade Financeira

Em consequência da evolução e complexidade dos negócios, em um cenário econômico historicamente marcado pela Revolução Industrial, surge a Contabilidade Financeira, como uma continuidade da Contabilidade Geral, com exigências de relatórios contábeis hábeis para análises das demonstrações econômico-financeiras, como Balanço Patrimonial, Demonstrações de Resultado do Exercício, e outras demonstrações que refletissem a situação econômico-financeira da empresa em determinado momento, subsidiando capacitação para discernimento das tendências e tomadas de decisões.

Por tratar-se de uma área da Contabilidade voltada à análise, sua base fundamental é representada pelo conhecimento do usuário quanto à linguagem de indicadores de situações e tendências econômico-financeiras, os quais são demonstrados por índices equacionais entre os diversos grupos de uma demonstração financeira. Índices estes com importâncias relevantes em uma organização, como afirma Gitman (1997 p. 100) que “Análise das demonstrações financeiras fornece um ponto inicial para se compreender uma empresa”.

Segundo Marion (2002, p. 15):

Poderíamos dizer que só teremos condições de conhecer a situação econômico-financeira de uma empresa por meio dos três pontos

fundamentais de análise: *Liquidez* (Situação Financeira), *Rentabilidade* (Situação Econômica) e *Endividamento* (Estrutura de Capital).

2.1.2.1 Tripé da Análise

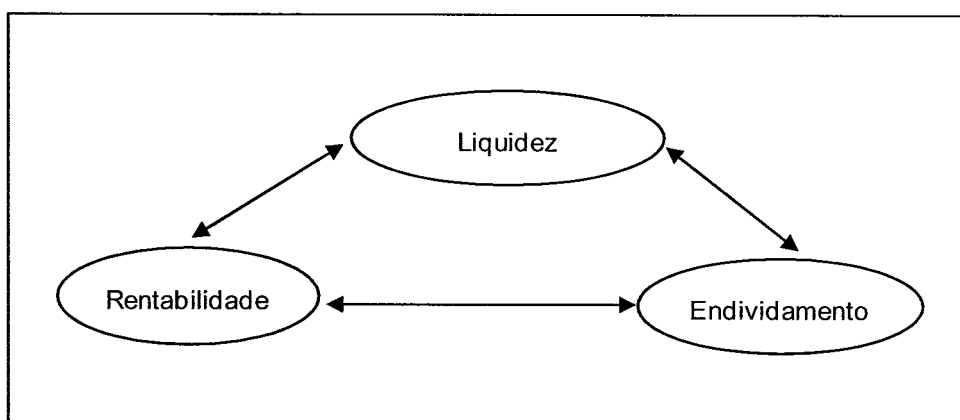


FIGURA 1: Tripé da Análise Financeira
Fonte: Marion (2001, p. 15)

Estes índices, apesar de serem básicos, dentre a infinidade de índices de análises financeiras existentes, segundo Marion, “são suficientes para ter uma visão superficial da empresa a ser analisada.”

2.1.3 Fase da Contabilidade de Custos

Com a necessidade de conhecimento econômico e físico de uma das variáveis mais importantes em um patrimônio, os estoques, em especial nas indústrias, surge a Contabilidade de Custos, basicamente no mesmo período da Contabilidade Financeira, ou seja, na era da Revolução Industrial. Esta fase conceituada por alguns autores como uma ramificação da Contabilidade, veio com a função de gerar informações aos gestores de uma organização, quanto às possibilidades e otimizações de critérios nas alocações dos custos de produção, principalmente de seus estoques, que correspondessem às necessidades de realizações de seus objetivos planejados.

Segundo Martins (2003, p. 19-20):

Até a Revolução Industrial, (século XVIII), quase só existia a Contabilidade Financeira (ou geral), que, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais.

Para apuração do resultado de cada período, bem como para o levantamento do balanço em seu final, bastava o levantamento dos estoques em termos físicos, já que sua medida em valores monetários era extremamente simples: o Contador verificava o montante pago por item estocado, e dessa maneira valorava as mercadorias. Fazendo o cálculo basicamente por diferença, computando o quanto possuía de estoques iniciais, adicionando as compras do período e comparando com o que ainda restava, apurava o valor de aquisição das mercadorias vendidas, na clássica disposição:

Estoques Iniciais
 (+) Compras
 (-) Estoques Finais
 (=) Custo das Mercadorias Vendidas

Confrontando esse montante com as receitas líquidas obtidas na venda desses bens, chegava-se ao lucro bruto, do qual bastava deduzir as despesas necessárias à manutenção da entidade durante o período, à venda dos bens e ao financiamento de suas atividades. Daí o Aparecimento da também clássica Demonstração de Resultados da empresa comercial:

Vendas Líquidas		XXXXXX	
(-) Custo das Mercadorias Vendidas			
Estoques Iniciais	XXXXXX		
(+) Compras	XXXXXX		
(-) Estoques Finais	(XXXXXX)	(XXXXXX)	
(=) Lucro Bruto			XXXXXX
(-) Despesas			
Comerciais (Vendas)	(XXXXXX)		
Administrativas	(XXXXXX)		
Financeiras	(XXXXXX)	(XXXXXX)	
Resultado Antes do Imposto de Renda			XXXXXX

Dentro desta evolução, com a otimização de práticas correspondentes às particularidades de cada Empresa, surgiram diversos métodos de custeios destacando-se entre eles alguns vistos como os principais, como demonstrado abaixo:

1. Custeio por Absorção
2. Custeio variável ou direto
3. Custeio ABC - *Activity Based Costing*

2.1.3.1 Custeio por Absorção

Segundo Martins (2003, p. 37):

[...] é o método derivado da aplicação dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, nascido da situação histórica mencionada. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os

de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.

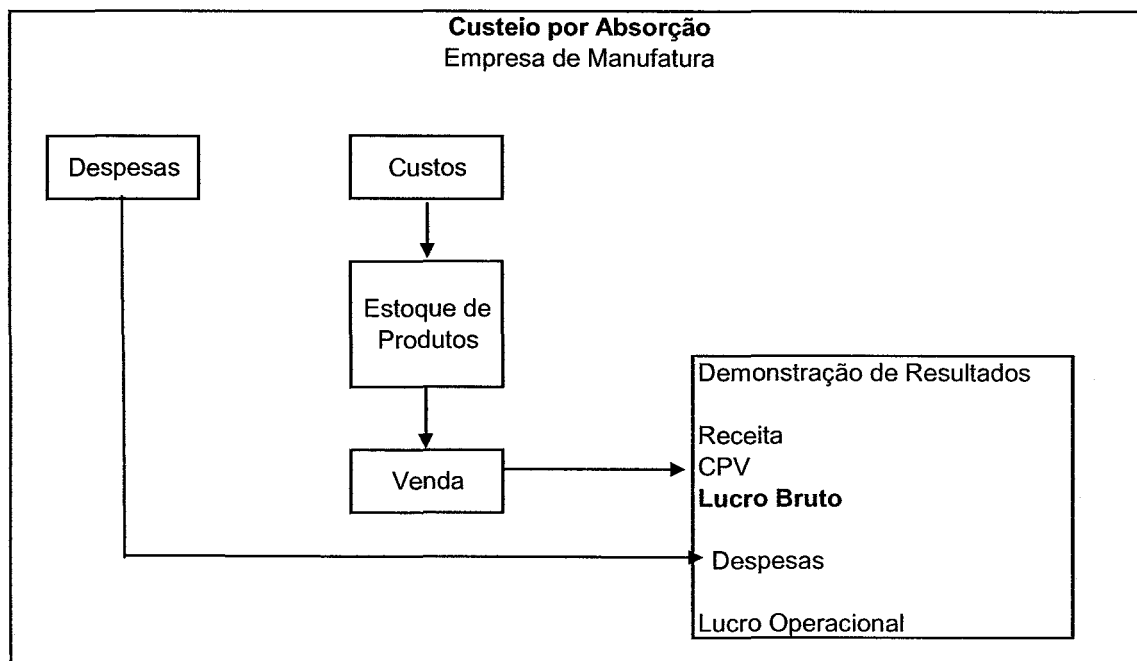


FIGURA 2: Custeio por Absorção
Fonte: Martins (2003, p. 37)

2.1.3.2 Custeio Variável ou Direto

Este método, como o próprio nome, considera como custos de produção apenas os custos variáveis. Quanto aos custos fixos, que ocorrem independentemente da produção, são considerados como despesas, diretamente na Demonstração do Resultado.

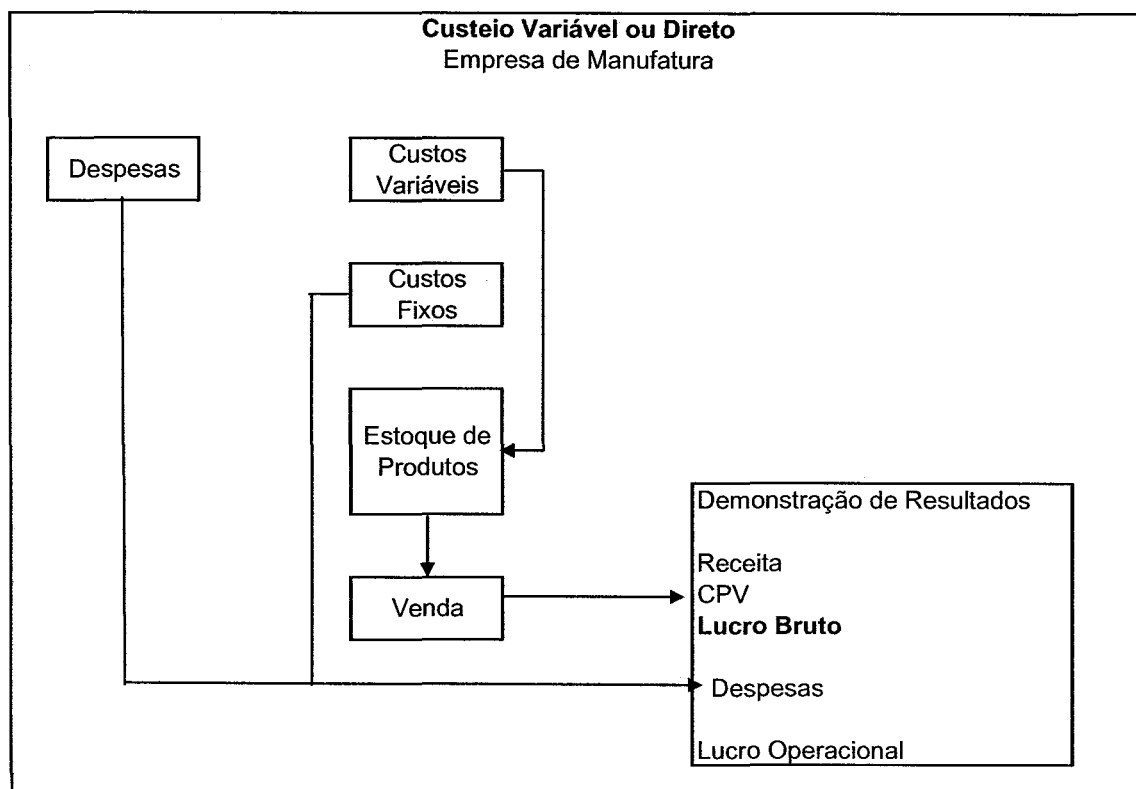


FIGURA 3: Custeio Variável ou Direto
Fonte: Adaptada de Martins (2003, p. 37).

2.1.3.3 Custeio ABC - Activity Based Costing

Método baseado nas atividades de processo de fabricação da Empresa, desenvolvido na década de 80, por Robert Kaplan e Robin Cooper, com propósito de análise de custos de atividades, seus direcionadores, considerando um tratamento diferenciado aos custos indiretos, dentro de uma metodologia de Unidade de Produção.

Segundo Padoveze (2003, p. 331):

Podemos definir, pois, o custo por atividades como um método de custeamento que identifica um conjunto de custos para cada evento ou transação (atividades) na organização que age como um direcionador de custos. Os custos indiretos são, então, alocados aos produtos e serviços na base do número desses eventos ou transações, que o produto ou serviço tem gerado ou consome como recurso.

Visão da Atribuição de Custos

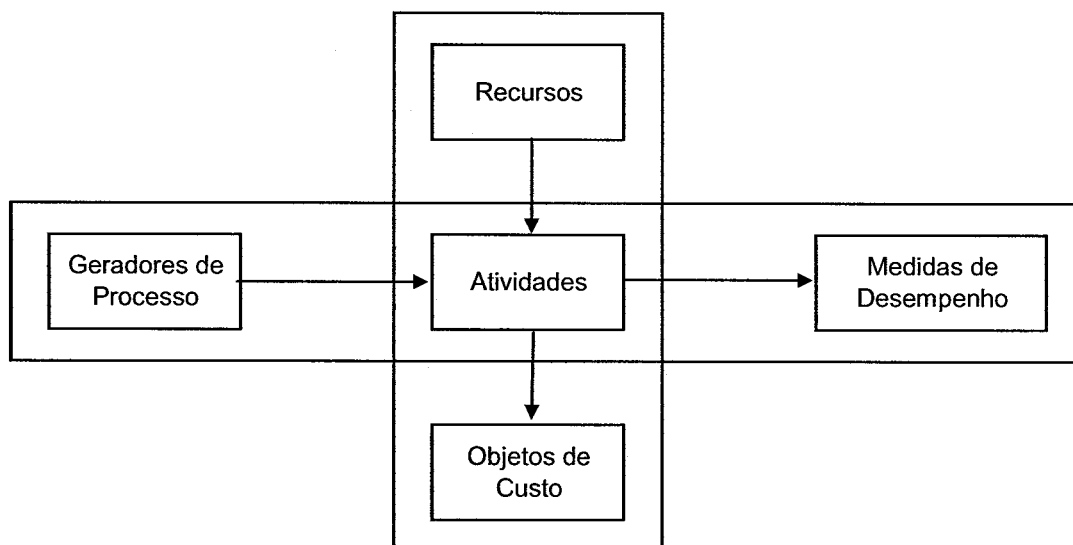


FIGURA 4: Atribuição de Custos
Fonte: Padoveze, (2003, p. 333)

2.1.4 Fase Da Contabilidade Gerencial

Seguindo um ciclo evolutivo, com novas características e atuações, para atender a uma necessidade de informações e interações gerenciais no cenário empresarial, a contabilidade gerencial surge dentro de um contexto de busca da otimização de gestão da contabilidade e áreas afins, para atender a eficácia nas tomadas de decisões pelos gestores de uma entidade. Seu escopo, como o próprio nome, é voltado ao gerenciamento, à gestão de informações, que segundo Chiavenato (1994, p. 3) gerir é:

[...] interpretar os objetivos propostos pela empresa e transformá-los em ação empresarial por meio de planejamento, organização, direção e controle de todos os esforços realizados em todas as áreas e em todos os níveis da empresa, a fim de atingir tais objetivos.

Com essência de gerenciamento de dados, a contabilidade gerencial origina-se da junção da contabilidade de custos e da contabilidade e análise financeira, as quais desencadearam suas marcantes e relevantes atuações no âmbito empresarial, evidenciando a diversidade de indicadores para tomadas de decisões existentes dentro do campo de pesquisas de uma ciência e suas práticas, em especial a contabilidade.

Segundo Iudícibus (1998, p. 21):

A contabilidade gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis

já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

Ilustrando a atuação da área da contabilidade, no contexto de um Sistema de Informações Gerenciais juntamente com o sistema orçamentário, que também tem presença fundamental no cenário da Controladoria, assim é demonstrado:

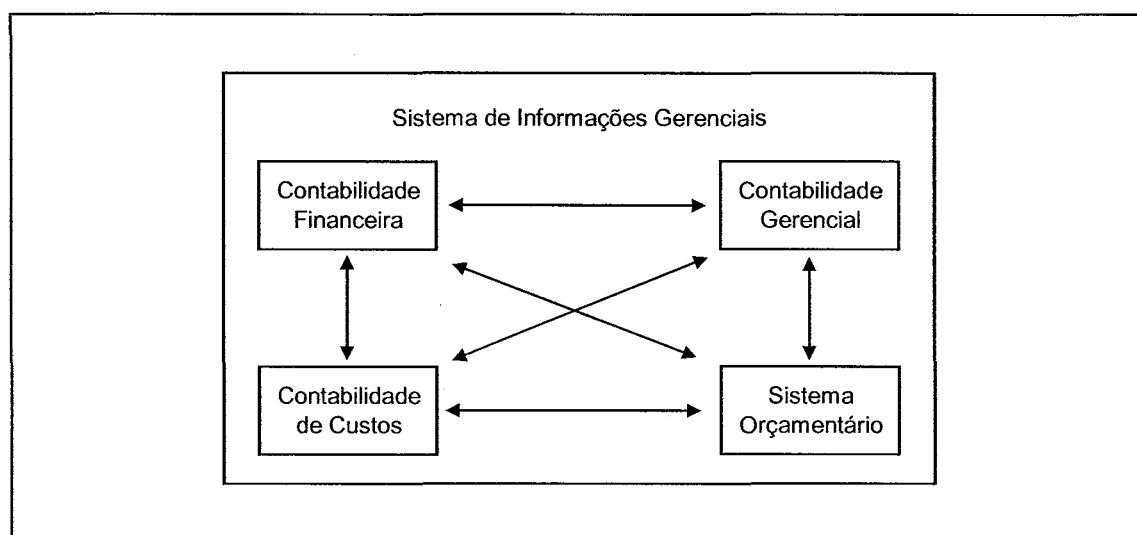


FIGURA 5: Sistema de Informações Gerenciais
Fonte: Martins (2003, p. 22)

2.1.5 Fase da Contabilidade de Responsabilidade Social

Esta é uma fase surgida decorrente da Revolução Social, com novos enfoques de valores que transcendem a importância inerente do lucro mercantil. Sua essência habita no alargamento da Contabilidade, voltada aos benefícios sociais e econômicos que a Contabilidade possa contribuir ao meio social, individual ou coletivo.

Segundo Padoveze (2003, p. 9):

A contabilidade de responsabilidade social alarga o escopo da Contabilidade por considerar os efeitos sociais das decisões dos negócios, bem como seus efeitos econômicos. A esse respeito, a utilidade da Contabilidade como ciência social depende dos benefícios que ela pode trazer para a sociedade, que devem prevalecer sobre as vantagens que ela pode conferir para seus membros (Glautier, p.2)

Com isto é percebido uma mudança natural na visão contábil contemporânea, o que afirma uma conclusão de que toda mudança segue um ciclo de necessidade

de inserção e manutenção em qualquer meio. Neste caso, o meio social, que segundo sua evolução com os indicadores de mudanças apresentados em cada fase, fatalmente passa a exigir novas posturas e atitudes das empresas que apresentem benefícios a continuidade de uma evolução.

Para isto, fica claro que os dados econômico-financeiros demonstrados em um Balanço Patrimonial já não são o suficiente para satisfazer a sociedade. Para corresponder a esta exigência, foram criadas novas demonstrações com dados voltados ao interesse social, como destaque o Balanço Social.

Segundo a Fipecafi¹ (2007, p. 11):

O Balanço Social busca demonstrar o grau de responsabilidade social assumido pela empresa e assim prestar contas à sociedade pelo uso do patrimônio público, constituído dos recursos naturais, humanos e o direito de conviver e usufruir dos benefícios da sociedade em que atua.

2.1.5.1 Balanço Social

A função do Balanço Social é demonstrar à sociedade o grau de interação da empresa com o meio ambiente no qual é inserida, estruturado por quatro vertentes, Balanço Ambiental, Balanço de Recursos Humanos, Demonstração do Valor Adicionado e Benefícios e Contribuições a Sociedade.

2.1.5.2 Balanço Ambiental

Demonstra a postura da empresa em relação aos recursos naturais, quanto aos gastos com preservação, proteção e recuperação.

¹FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - FEA-USP - *Manual das Sociedades por Ações: aplicável também às demais sociedades*: 7a. ed. São Paulo: Atlas. 2009.

2.1.5.3 Balanço de Recursos Humanos

Demonstra os dados relativos à força de trabalho, individuais e coletivas, como idade, sexo, estado civil, etc.

2.1.5.4 Demonstração do Valor Adicionado

Sua função é a de apresentar o índice de riqueza que a empresa proporciona ao desenvolvimento sócio-econômico da região onde é inserida.

2.1.5.5 Benefícios e Contribuições a Sociedade

Dados em relação a contribuições da empresa às entidades assistenciais e filantrópicas, preservação de bens culturais, educação de necessitados, etc.

2.1.6 A Contabilidade e A Convergência Às Normas Internacionais

Seguindo um processo natural de evolução, atualmente a contabilidade é regida por normas e leis, regulamentadores de sua atuação, que inevitavelmente a direcionou a uma convergência de atuação, mas precisamente conhecida como Convergência Contábil às Normas Internacionais de Contabilidade. Convergência esta advinda da busca de inserção, manutenção e correspondência às exigências de mercados contemporâneos.

Segundo Martins, disponível em <[HTTP://www.cfc.fipecafi.org/flv/eliseu.asp](http://www.cfc.fipecafi.org/flv/eliseu.asp)>:

A contabilidade nascida como a conhecemos hoje, a mais ou menos 1000 anos, das mãos dos comerciantes, para lhes servir de instrumento de controle e gestão, com o decorrer do tempo foi roubada pelos credores, como no Código Comercial Frances de 1673, em alguns países assim se mantém até hoje, como nos germânicos, os latinos tiveram a contabilidade roubada para interesses fiscais, no mundo anglo-saxônico, em função da importância da Sociedade por Ações foi roubada para o interesse aos investidores.

Os processos de normatização nos mundos latinos e germânicos, de cima para baixo, a partir das leis, normas, dirigidas a estes dois grandes usuários, credores e fisco, no mundo anglo-saxônico normatização a partir dos próprios profissionais da contabilidade, olhando os investidores.

Com isto nós podemos ver o porquê das enormes diferenças de contabilidade ao redor do mundo e daí a necessidade deste processo de harmonização para que no mundo cada vez mais globalizado esta

linguagem dos negócios possa ser entendida da mesma forma em todos os lugares. Por isso uma União Européia inteira hoje utilizando as normas do IASB².

O Brasil, pela sua própria origem, latina, uma contabilidade que tentativamente por lei é para atender a investidores, na verdade na prática é muito dominada por interesses de natureza tributária. Por isso este movimento que já não é tão recente, pelo menos alguma coisa ao redor de 20 anos, no sentido de nós termos aqui uma mudança grande para que a contabilidade para uso externo possa primeiro ser desvincilhada dos aspectos tributários e voltada para o interesse dos grandes usuários externos, entre eles principalmente investidores e credores. E também a necessidade de termos um processo de normatização que não seja baseado tanto como ele é hoje em lei, normas, instruções dos órgãos governamentais e que ela nasça de um organismo onde estejam presentes as empresas que produzem as informações contábeis, os contadores que a fazem, os auditores que examinam as demonstrações, os usuários, os analistas, os investidores, a bolsa de valores e a academia.

Mais uma vez percebe-se que toda mudança decorre de uma necessidade, no caso da Convergência Contábil, analisando a trajetória da contabilidade, o que está ocorrendo é fruto de grandes transformações passadas e atuais, em especial os ciclos econômico-financeiros que originaram a globalização. Com estas mudanças houve exigências não apenas de conhecimento das demonstrações econômico-financeiros, mas decisões alinhadas a fatores determinantes e asseguradores de retornos financeiros coerentes aos investimentos de capitais, como princípios, posturas, obediências e transparências. Segundo Romani, Mensagem da Ernst & Young, Manual de Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS versus Normas Brasileiras, 2009:

A globalização dos mercados e das economias é um fenômeno que provoca impacto significativo no mercado financeiro de hoje. Essa mudança gerou a necessidade de implantar modelos e princípios contábeis e financeiros que sejam utilizados e compreendidos pelos diferentes usuários de informações financeiras em todo o mundo e facilitem a comparação e consistência dessas informações.

² IASB (*International Accounting standards Board*) : organização internacional, responsável pela publicação das Normas internacionais de contabilidade IAS (*International Accounting Standard*) e IFRS (*International Financial Reporting Standards*)

Dentro deste contexto, com a preocupação de correspondência a estruturas econômico-financeiras, que correspondessem a exigências do mercado globalizado, vários países foram obrigados a uma nova adaptação à contabilidade, como no caso do Brasil, com o advento da Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm>, que determinou definitivamente a necessidade e obrigatoriedade de inserção à Convergência Contábil, apoiada em órgãos regulamentadores, estruturados para atender tais exigências.

[...] porque se chegou a Lei 11.638, de 2007. Tudo derivou daquela necessidade de ter o Brasil inserido nas Normas Internacionais de Contabilidade.” MARTINS, Eliseu - A Nova Lei das S/A e a Internacionalização da Contabilidade – [online], disponível no endereço <<http://www.cfc.fipecafi.org/palestra>> slide 5 de 83 - atualização 31/07/2008.

Um dos principais órgãos criados no Brasil foi o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), criado em 2005, através de uma Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), formado pelas entidades com objetivo de estudos e emissão de pronunciamentos técnicos orientativos e interpretativos desta tão importante convergência.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) é formado pela união das seis entidades de maior interesse pela concretização da convergência em pauta: a Associação Brasileira das Companhias Abertas (Abrasca), representante das companhias abertas; Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (Apimec) formada por usuários e analistas; Bolsa de Valores São Paulo (Bovespa), representante do mercado de ações; Conselho Federal de Contabilidade (CFC), principal órgão representante dos contabilistas brasileiros; Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi), vinculada a Universidade de São Paulo (USP); e o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon).

Além destas entidades, tem como convidados para participações permanentes o Banco Central do Brasil, Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRF) e Superintendência de Seguros Privados (SUSEP).

Com esta formação, sua estrutura está sendo e será promissora, decorrente das grandes contribuições por parte de entidades de maior propósito quanto à harmonização às Normas Internacionais da Contabilidade.

[...] e esse CPC é o organismo responsável no Brasil, pela emissão de Normas, de maneira convergente às Internacionais. O CPC foi criado dentro do Conselho Federal de Contabilidade, mas é um órgão absolutamente autônomo com relação às entidades todas que o formam. Ele delibera pela emissão dessas propostas de normas conhecidas tecnicamente por Pronunciamentos Técnicos, ou Orientações, ou Interpretações.” MARTINS, Eliseu - A Nova Lei das S/A e a Internacionalização da Contabilidade – [online], disponível no endereço <<http://www.cfc.fipecafi.org/palestra>> slide 5 de 83 - atualização 31/07/2008.

2.2 GECON E BALANCED SCORECARD

Dentro do contexto evolutivo da Contabilidade e Controladoria, surgiram também diversas ferramentas de gestão, oriundas da busca de respostas às novas exigências de mercado e melhores resultados econômico-financeiros que assegurassem a eficácia do equilíbrio de uma organização, destacando-se aquelas com características estruturais de maiores eficiências, como no caso do Gecon e o *Balanced Scorecard*, os quais passaram a contribuir com a evolução natural da Controladoria.

Como o objetivo principal deste trabalho é demonstrar a importância e possibilidades da disseminação da Controladoria, quanto a estas ferramentas de gestão será abordado apenas itens introdutórios de suas composições, apresentando seus vínculos com a atuação da Controladoria.

2.2.1 Gestão Econômica ou Gecon

O Gecon, ou Modelo de Gestão Econômica, também conhecido por *Grid Economics And Business Models Works*, com significado de Administração por Resultado, foi idealizado no final da década de setenta, pelo Professor Armando Catelli, com o propósito da busca de adequação dos modelos da Administração das organizações à realidade empresarial e a ineficiência dos sistemas de contabilidade e de custos, subsidiando as tomadas de decisões. Com esta idealização, Catelli evidenciou também, respostas às críticas de outros autores, que sinalizavam a perda de relevâncias no contexto contábil como no caso de Johnson & Kaplan,

mencionados anteriormente de que “os atuais sistemas contábeis para a administração são inadequados para o meio ambiente.”

Segundo Marcia Maria dos Santos Bortolucci *et al* (As Respostas do Gecon às Críticas do *Relevance Lost*, ENANPAD 2006) acessado em <www.anpad.org.br/enanpad/2006/dwn/enanpad2006-ficb-2414.pdf>

A contabilidade gerencial deve ser capaz de suprir o usuário de informações que lhe permita tomar decisões de maneira eficiente e eficaz. Em um dado momento da história, Jonhson & Kaplan (1987) questionaram a utilidade da contabilidade gerencial, com sua tese da perda de relevância, baseando-se nos seguintes pressupostos: a mudança nos padrões organizacionais; informações contábeis voltadas aos usuários externos; a ênfase na contabilidade de custos; a automatização de sistemas de informações antigos, sem inovação; a pouca participação dos acadêmicos e pouca divulgação de profissionais sobre novas técnicas da época. Sendo assim, o presente artigo pretende identificar as respostas do GECON, artefato contábil gerencial desenvolvido por um pesquisador da Universidade de São Paulo, Catelli (2001). Por meio de um levantamento bibliográfico e de uma análise dos pontos críticos do *Relevance Lost*, observou-se que o GECON oferece respostas que derrubam os argumentos da tese da perda de relevância, possibilitando com que a contabilidade gerencial, além de mensurar e avaliar resultados, torne-se responsável por gerir informações principalmente para as formulações estratégicas, que trarão resultados de longo prazo.

A atuação do Gecon contempla o sistema de gestão e o sistema de informações de uma organização.

Quanto ao sistema de gestão no modelo Gecon, este refere-se 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.

Já no sistema de informações, o sistema Gecon utiliza fundamentalmente conceitos e critérios que atendem às necessidades informativas dos diversos gestores da empresa para seu processo de tomada de decisão específico e que impulsionam as diversas áreas a implementar ações que otimizam o resultado global da companhia. No contexto informacional, o Gecon objetiva essencialmente sua consistência, a confiabilidade e a oportunidade, propiciando maior nível de delegação de autoridade sem a perda do controle, agindo com transparência com propósito de envolvimento efetivo dos gestores, os quais naturalmente passam a

sentirem-se donos de suas áreas, é o que afirma Catelli (2001, p. 285) e que com isto

Também o sistema estimula a criatividade dos gestores, evidenciando que os resultados podem ser melhorados não só pela diminuição de despesas, mas sobretudo pelo incremento de volumes, otimização do *mix* de produtos, diminuição de prazos de estocagem, utilização eficiente de recursos, administração dos aspectos financeiros (prazos de pagamentos/recebimentos e taxas de custo financeiro de oportunidade) dos eventos que envolvam terceiros.

Uma preocupação básica do sistema é espelhar em termos econômico-financeiros o que ocorre nas atividades operacionais da empresa. O sistema é decomposto em diversos módulos, tais como Vendas, Produção, Compras, Manutenção, Investimento, Finanças, Serviços de Apoio, Estocagem etc.

O sistema está voltado não só para a eficiência, mas sobretudo para a eficácia empresarial. Dessa forma, os eventos das atividades relevantes da empresa são mensuradas por receitas e geram resultados econômicos

Segundo Catelli (2001, p. 31):

O modelo GECON 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. Com base nesse entendimento, o modelo orienta uma sequência de etapas do processo de Gestão Empresarial e materializa os diversos impactos dos subsistemas empresariais no sistema de informações gerenciais com soluções em processamento de dados.

2.2.2 Objetivo

O GECON objetiva a otimização dos resultados por meio da melhoria da produtividade e de eficiência operacionais.

2.2.3 Escopo

O GECON é inteiramente voltado para a eficácia empresarial, cuja concretização se verifica pela otimização do resultado econômico.

2.2.4 Composição do Gecon

- Um sistema de gestão; e
- Um sistema de informações

2.2.5 Estrutura Básica do Gecon

- Medida da Eficácia da Empresa
- Processo de Geração do Lucro
- Responsabilidade pela Geração do Lucro
- Papel dos Gestores
- Informação para Gestão
- Aspectos Operacionais, Financeiros e Econômicos das Atividades

2.2.6 Balanced Scorecard

O *Balanced Scorecard* é uma ferramenta criada e sugerida na década de noventa, por Robert S. Kaplan e David P. Norton, com objetivo de consolidar a visão estratégica com as fases de execução e controlo do processo de gestão de uma organização. Teve seu reconhecimento como um sistema de avaliação de desempenho empresarial, e seu principal diferencial é reconhecer que os indicadores financeiros, por si mesmos, não são suficientes para isso, uma vez que só mostram os resultados dos investimentos e das atividades, e não contemplam, desta forma, os impulsionadores de rentabilidade a longo prazo.

Segundo Kaplan e Norton (1997, p.25)

O Balanced Scorecard reflete o equilíbrio entre objetivos de curto e longo prazo, entre medidas financeiras e não-financeiras, entre indicadores de tendências e ocorrências e, ainda, entre as perspectivas interna e externa de desempenho. Este conjunto abrangente de medidas serve de base para o sistema de medição e gestão estratégica por meio do qual o desempenho organizacional é mensurado de maneira equilibrada sob as quatro perspectivas. Dessa forma contribui para que as empresas acompanhem o desempenho financeiro, monitorando, ao mesmo tempo, o progresso na construção de capacidades e na aquisição dos ativos intangíveis necessários para o crescimento futuro.

Os autores criaram esta ferramenta partindo do pressuposto de que as empresas não desenvolvem um sistema de acompanhamento para o dia-a-dia quanto ao desempenho de suas metas estratégicas, propondo assim um sistema simples e eficiente de acompanhamento para tal mensuração.

Segundo Padoveze (2005, p. 121):

O Balanced Scorecard é um sistema de informação para gerenciamento da estratégia empresarial. Traduz a missão e a estratégia da empresa em um conjunto de medidas de desempenho financeiras e não-financeiras que serve de base para um sistema de medição e gestão estratégica.

Segundo Kaplan, em entrevista sobre o *Balanced Scorecard*, apresentada em vídeo, disponível em <<http://www.youtube.com/watch?v=5ysYExAArEE>>, comenta:

I recognize that in 1980 the financial meters were insufficient to lead companies to success. Were indicators of past strategies and income, but did not indicators of the future. Many companies could improve their progressing much relationship with customers, to deliver your goods in time, atraissem and retain good employees and treinasse to attract more and better clients.

Reconheço que em 1980 os medidores financeiros eram insuficientes para levar as companhias ao sucesso. Eram indicadores de estratégias e rendimentos passados, mas não ofereciam indicadores do futuro. Muitas empresas poderiam progredir muito se melhorassem sua relação com os clientes, entregassem sua mercadoria a tempo, atraíssem e retivessem bons funcionários e os treinassem para atrair mais e melhores clientes.

2.2.6.1 Cadeia de Relações de Causa e Efeito

Dentro desta proposição os autores enfatizando a importância do lucro porém com destaque à importância do capital humano, em especial os colaboradores e clientes, mostram que vários indicadores de desempenho, como lucro, participação de mercado e satisfação do cliente, formam uma cadeia de relações de causa e efeito e que funcionam como fatores impulsionadores uns dos outros. Conceitos estes denominados de cadeia de relações de causa e efeito e os fatores impulsionadores é que estruturam a essência do *Balanced Scorecard*, podendo assim ser visualizado:

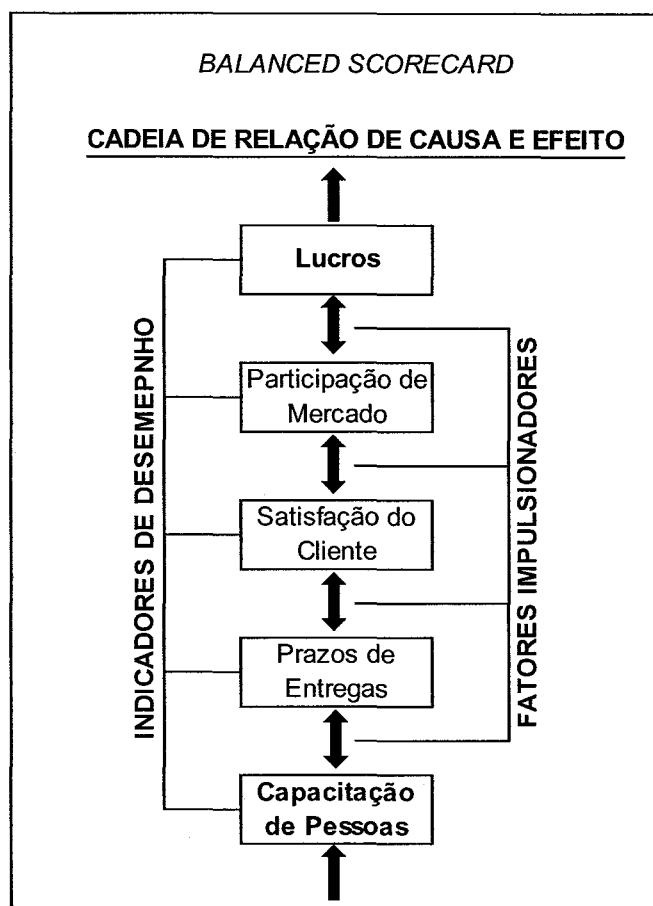


FIGURA 6: Cadeira de Relação de Causa e Efeito
Fonte: o autor.

Esta ferramenta com características disseminadoras do inter-relacionamento de fatores essenciais na vida de uma empresa, naturalmente veio contribuir com os objetivos e funções da Controladoria, com similaridades às suas diversas ramificações e atuações, presentes em suas etapas estruturais, que conforme Padoveze (2005, p. 122) são compostas pelos processos de tradução da visão, comunicação e comprometimento, planejamento de negócios e *feedback* e aprendizado.

2.2.6.2 Tradução da Visão

É o processo de tradução da missão da empresa de forma compreensível aos gestores de uma organização, ajudando-os a formar um consenso em torno da visão e estratégia da empresa. E segundo Padoveze (2005, p. 122) “As diretrizes estratégicas devem ser traduzidas de forma fácil em termos operacionais e oferecer orientação útil para as ações dos gestores.” O autor também afirma que as

declarações de missão devem ser como um conjunto de objetivos e indicadores com descrição de direcionadores de sucesso de longo prazo, com aceitação por todos os gestores.

2.2.6.3 Comunicação e Comprometimento

Este processo do *Balanced Scorecard* possui importante função de possibilitar aos gestores a disseminação da estratégia na organização, vinculando os objetivos da empresa aos departamentos e indivíduos. Segundo Padoveze (2005, p. 122) “O *Scorecard* proporciona aos gestores uma forma de assegurar que todos os níveis da organização entendam as estratégias de longo prazo e que tanto os objetivos departamentais quanto os individuais estão alinhados entre si.”

2.2.6.4 Planejamento de Negócios

Processo com função de integrar os planos comerciais e financeiros da organização, que conforme Padoveze (2005, p. 122) “É nesta etapa que as estratégias e iniciativas da empresa devem ser transformadas em indicadores para os planos dos gestores divisionais, bem como para formar uma base para alocar recursos e estabelecer prioridades.”

2.2.6.5 Feedback e Aprendizado

Esta etapa ou processo, tem a função e responsabilidade em demonstrar à empresa bem como a todos os setores e colaboradores a avaliação financeira do resultado em relação ao planejado, como também estabelecer novas diretrizes ou posturas para eventuais necessidades de mudanças ou comportamentos.

Nesta etapa, Padoveze (2005, p. 122) afirma que

Com o *Balanced Scorecard* no centro de seus sistemas de gerenciamento, uma empresa pode monitorar os resultados de curto prazo a partir de três diferentes perspectivas adicionais – clientes, processos internos de negócios e aprendizado e crescimento - e assim avaliar a estratégia adotada à luz do recente desempenho.

O autor ainda comenta que “Este quarto processo possibilita o que Kaplan e Norton denominam de aprendizado estratégico.” Ficando os processos assim visualizados:

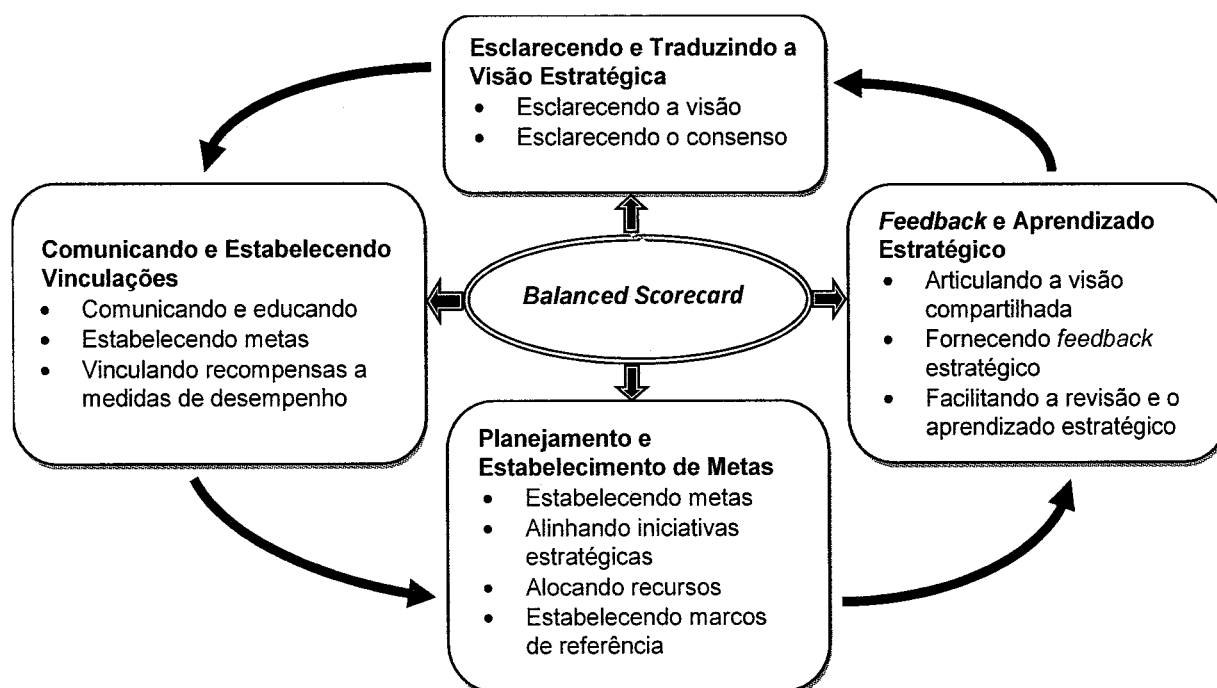


FIGURA 7: *Balanced Scorecard* – Ação da Estratégia
 Fonte: Adaptada de Padoveze (2005, p. 123)

3 CONTROLADORIA

Nesta etapa já com alguns fatores componentes e sustentadores da Controladoria, surgem melhores entendimentos quanto a sua essência e função, que naturalmente emergiu-se em função de uma lacuna surgida com o aumento das exigências e complexidades das operações de mercados.

Portanto, as definições de Controladoria são variadas, porém com um foco comum, a busca da otimização da eficácia composta pela qualidade da criação de valores de uma empresa, que representam o principal foco da Controladoria.

3.1 ORIGEM DA CONTROLADORIA

Sendo a Controladoria no campo da contabilidade uma ramificação, ou melhor dizendo, uma continuidade evolutiva da ciência contábil, seu principal pilar, em especial a Contabilidade Gerencial, podemos afirmar apenas uma consolidação de cenários, com distinções apenas de épocas, onde naturalmente ocorreu esta evolução, claramente pela necessidade dos diversos gestores à correspondência de exigências das evoluções de mercados.

Podemos afirmar também que a Controladoria emergiu da Ciência Contábil, concretizando vertentes que naturalmente originaram-se dentro da Contabilidade, decorrente de uma necessidade em atender seus usuários internos e externos. Nesta emersão da Controladoria, esta fluiu e evoluiu agregando sincronia e vínculo com outras ciências, que contemporaneamente participaram do cenário contábil, como a Administração, a Economia, e outras.

Dentro desta síntese, quanto à contabilidade e alguns tópicos quanto a sua evolução, foi possível perceberem as origens de novos comportamentos e cenários, que contribuíram à evolução das gerações de informações, onde inevitavelmente consolidaram-se vários fatores. Estes convergentes a um propósito comum, a realização da eficácia de uma organização, para corresponder de forma mais adequada possível à otimização de informações hábeis subsidiadoras nas tomadas de decisões pelos gestores de uma unidade ou organismo. Neste contexto representado pela interação de um meio comercial e social.

Com a necessidade de uma sincronia estruturada, desde o surgimento, a inserção, a manutenção e continuidade crescente de uma entidade, a Controladoria naturalmente originou-se dentro deste contexto. Consolidando aquilo que o mercado já ansiava a longa data, decorrente do crescimento de exigências na eficiência de gestão, proporcionais a uma demanda de otimização na qualidade das gerações de informações, para tomadas de decisões mais eficientes possíveis.

Com isto, com a interação das diversas ciências, voltadas às exigências de gestão e conhecimentos alinhados aos ciclos de mercados, a controladoria surgiu como um dos maiores nortes para o ciclo evolutivo e equilibrado de uma organização.

Segundo Schmidt (2006, p. 11):

A origem da controladoria está ligada ao processo de evolução dos meios sociais e de produção que ocorreram com o advento da Revolução Industrial. Quatro fatores podem ser considerados como sendo os principais influxionadores de sua origem:

1. aumento em tamanho e complexidade das organizações;
2. globalização física das empresas;
3. crescimento nas relações governamentais com negócios das companhias;
4. aumento no número de fontes de capital.

Dentro deste conceito são identificados vários fatores que impulsionaram o advento da Controladoria, sendo destacados pelo autor o aumento em tamanho e complexidade das organizações, como um dos principais fatores que contribuíram às mudanças nos modelos de gestão, com a remodelação estrutural das grandes corporações dos países mais desenvolvidos, com a substituição da produção manufaturada, com baixas complexidades, pelos processos industriais mecanizados, os quais proporcionaram maiores produtividades e conseqüentemente aumento físico das organizações.

Outro fator também destacado pelo autor, como contribuinte ao surgimento da Controladoria, foi o aumento no número de fontes de capital, que obrigou as organizações a terem novas posturas, principalmente a partir da quebra da Bolsa de Valores de Nova York, (NYSE), na década de trinta, originando a exigência de maior qualidade nos mecanismos de reporte, asseguradores da confiabilidade das demonstrações contábeis. Estas sendo regulamentadas pelo Presidente Franklin D. Roosevelt, criando na mesma época, mecanismos de avaliação dos profissionais da Contabilidade, como também impondo novas condições às Companhias para

emissão de novos títulos no mercado, segundo a qualidade de suas demonstrações contábeis.

Neste momento, fortalece-se uma nova concepção quanto à importância da Contabilidade e suas áreas afins, bem como de seus profissionais e o adir da Controladoria.

Segundo Schmidt *et al* (2006 p.13-14):

Assim, percebe-se o impacto desses quatro fatores no surgimento de um novo ramo de conhecimento na área de gestão empresarial: a Controladoria. Essa nova disciplina surgiu como uma resposta ao processo evolutivo natural das organizações do início do século XX, fundamentado na nova forma de gestão caracterizada pela delegação de autoridade e responsabilidade em muitas companhias. A partir dessa exigência de disseminação de gestores, o capitalista passa a ter a necessidade de mais checagens e demonstrações para controle interno, surgindo, portanto, o papel do controle contábil, que caracterizou a função inicial da Controladoria.

Com isto, afirma-se um entendimento de que a Controladoria, na realidade já tem seus primeiros reflexos no ponto de ruptura entre o antes e pós Revolução Industrial, formando seu embrião no ciclo evolutivo da Contabilidade. Com a versatilidade de exigências surgidas com a expansão mercadológica e tecnológica, a qual direcionou as empresas a se estruturarem de forma coerente às mudanças surgidas, que naturalmente ultrapassaram certos conceitos e predições de valores quanto a Contabilidade. Ciência esta, de certa forma, não que não tenha correspondido ao objetivo empresarial, mas deixou arestas em seus sistemas de informações, para o surgimento de ramificações, até com a participação de outras ciências, contribuintes a sua evolução, vindo de encontro às críticas, Johnson & Kaplan (1987, p.24), *apud* Catelli (2001, p. 344), de que “os atuais sistemas contábeis para a administração são inadequados para o meio ambiente”.

3.2 FOCO DA CONTROLADORIA

Dentro de suas características de modeladora e sustentadora de subsídios para tomadas de decisões com o propósito do cumprimento da missão e realização da eficácia de uma empresa, eficácia esta representada pelo lucro, a Controladoria dentro deste contexto claramente evidencia seu principal foco que se realiza na criação de valores de uma entidade, que para Padoveze (2005, p. 57)

As empresas criam valor pela obtenção de lucro na realização de suas transações de produção e vendas de seus bens e serviços. Tendo em vista que todo empreendimento é financiado, este lucro tem de ser superior ao custo financeiro dos financiamentos para obtenção do lucro líquido final. Este é o processo empresarial clássico de criação de valor, resumido em duas vertentes:

- Criação de valor através dos produtos e serviços produzidos e vendidos.
- Criação de valor cobrindo o custo do financiamento do capital empregado no empreendimento.

3.3 CRIAÇÃO DE VALOR

Em se tratando de criação de valor no contexto da eficácia empresarial, sua concretização consiste na soma de variáveis diversas que se realizam em função das operações de uma organização, dentro do sistema empresa, no ciclo processual das entradas e saídas dos diversos recursos necessários para a constituição e manutenção de uma empresa, ou seja, em seus *inputs* e *outputs*, apresentando qualidade de seus resultados proporcionais a gestão aplicada a estes processos, conforme figura abaixo:

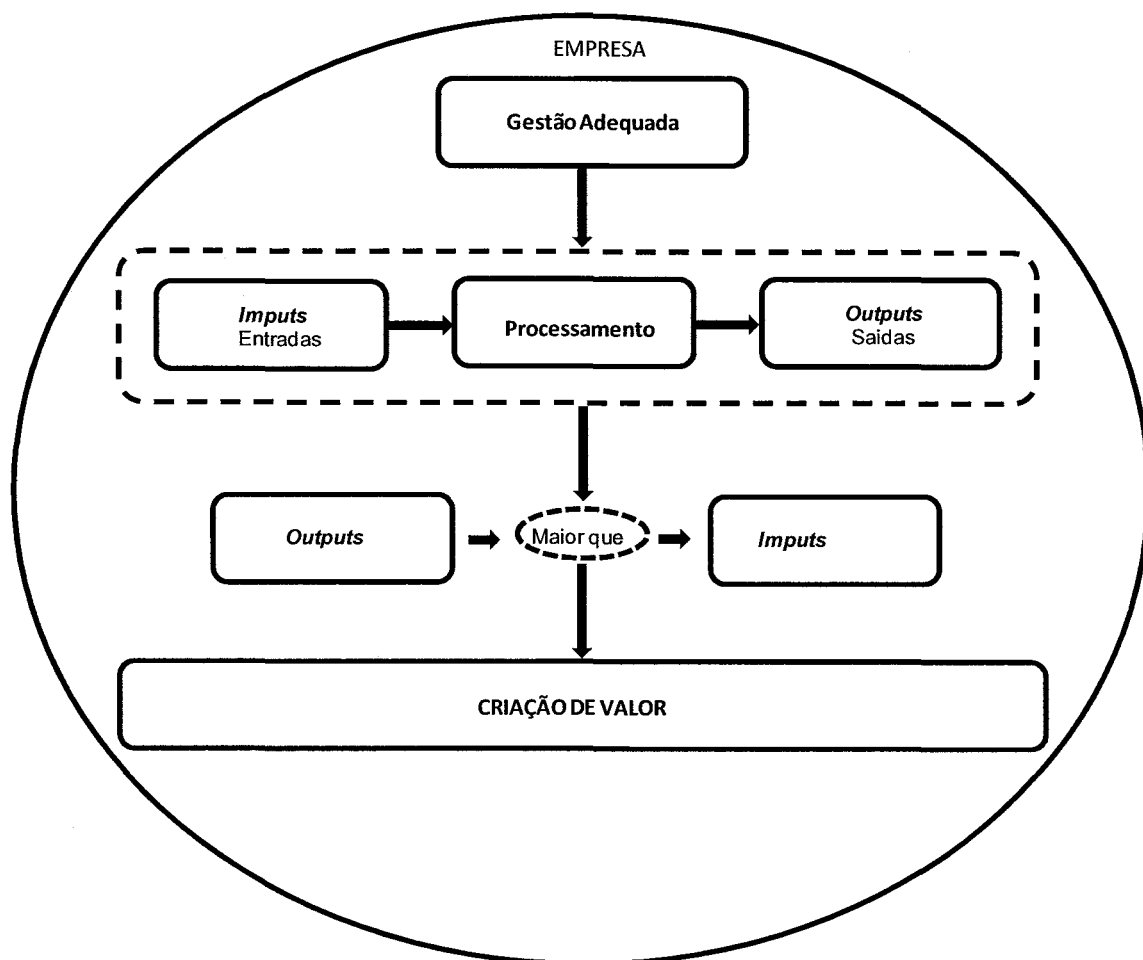


FIGURA 8: Criação de Valor
Fonte: o autor

Indiscutivelmente toda entidade de comércio surgiu e surge com o propósito de realização de acréscimos em seu capital investido, ou seja, o lucro, que decorre da criação de valor em uma organização. Valor este deve ser bem interpretado para tomadas de decisões coerentes e adequadas a mecanismos que de fato subsidiem a criação de valor, como explica McNamee (2005), *apud* Schmidt e Santos (2006, p. 19)

Para McNamee (2005), o propósito das entidades é criar valor para os detentores do capital (titulares), mas isto é uma visão estreita. O valor que lhes é destinado cria-se quando o cliente troca algo de valor pelos bens e serviços produzidos pela entidade. Alguns gestores tentam encurtar o caminho para a geração de riqueza, manipulando os recursos da entidade para inflacionar os valores ativos ou dispendo habilmente dos ativos ou reduzindo a força de trabalho. Em sua opinião a manipulação e o controle de recursos (humanos, materiais, financeiros e intangíveis) não criam riqueza. Chega-se aos limites quando a organização deixa de ter recursos para fornecer benefícios (bens e serviços) aos seus clientes. A riqueza é criada acrescentando valor para os clientes ou para os contribuintes: Valor percebido = proveito/custos.

Com isto os autores afirmam que a criação de valor de uma empresa ocorre com a criação e transferência de valor aos seus *Stakeholders*, ou seja deixam claro que ao invés da redução de recursos humanos ou outros que a princípio dão entendimento de ganhos, devem buscar a otimização de sua estrutura operacional e principalmente a de gestão para uma utilização adequada de seus recursos.

3.4 MISSÃO DA CONTROLADORIA

Com função e responsabilidade em subsidiar o cumprimento da missão de uma empresa, para a realização de sua eficácia, a Controladoria tem sua missão distinta e específica que se realiza dentro um contexto da apresentação de resultados além da soma dos resultados das partes de um sistema empresa, através de mecanismos contribuintes a uma gestão ideal, que proporcione esforços adequados a criação de valor.

Assim conclui-se um melhor entendimento com os preceitos a seguir, que segundo Mosimann e Fisch (1999, p. 89) ao afirmarem que

A Controladoria, assim como todas as áreas de responsabilidade de uma empresa, deve esforçar-se para garantir o cumprimento da missão e a continuidade da organização. Seu papel fundamental nesse sentido consiste em coordenar os esforços para conseguir um resultado global sinérgico, isto é, superior à soma dos resultados de cada área.

e complementado por Moscove e Simkin (1990, p. 148), *apud* Schmidt (1999, p. 90) que “a Controladoria desempenha um importante papel no êxito empresarial, tendo como missão primordial a geração de informações relevantes para a tomada de decisão no âmbito da organização.”

Dentro destes entendimentos o autor esclarece que a Controladoria tendo como objeto a gestão econômica de uma empresa, sua missão é a de otimizar os resultados econômicos de uma organização, o que vem de encontro à abordagem deste assunto ao longo deste trabalho e confirmado por Padoveze (2005, p. 33) que afirma “Conforme Catelli, a missão da Controladoria é assegurar a eficácia da empresa através da otimização de seus resultados”, ainda complementando que “Dessa forma, podemos explicar a missão da Controladoria: dar suporte à gestão de

negócio da empresa, de modo a assegurar que esta atinja seus objetivos, cumprindo assim sua missão. (Peleias³, p. 65)”

3.5 ESTRUTURA DA CONTROLADORIA

Com responsabilidade pelo Sistema de Informação Contábil, assegurando e otimizando a eficácia da organização a Controladoria tem papel atuante em todas as etapas do processo de gestão de uma entidade, comprometida com a adequada função de controle par a eficácia do planejamento, é o que afirma Padoveze (2005, p. 36) que

A Controladoria basicamente é responsável pelo Sistema de Informação Contábil Gerencial da empresa e sua função é assegurar o resultado da companhia. Para tanto, ela deve atuar fortemente em todas as etapas do processo de gestão da empresa, sob pena de não exercer adequadamente sua função de controle e reporte na correção do planejamento.

Dentro deste entendimento o autor esclarece também que a Controladoria “[...]deve assumir as funções regulatórias”, “[...]vinculadas aos aspectos contábeis societários e de legislação fiscal.”, quando afirma que sua estruturação deve estar vinculada aos sistemas de informações adequadas à gestão, dividindo esta estruturação em duas grandes áreas:

- Área contábil e fiscal e
- Área de planejamento e controle.

3.5.1 Área Contábil e fiscal

Segundo Padoveze (2005, p. 37) “Esta área tem a responsabilidade pelas informações societárias, fiscais e funções de guarda de ativos, tais, como: demonstrativos a serem publicados, controle patrimonial e seguros, gestão de impostos, controle de inventário etc.”

³ PELEIAS, Ivan Ricardo; e outros. *O processo de planejamento e a controladoria*. RBC nº 77, out/dez./1991.

3.5.2 Área de Planejamento

Conforme Padove (2005, p. 45) “Dentro da controladoria, é imprescindível um setor que se responsabilize pelo que denominamos de acompanhamento do negócio.” Com esta ênfase, o autor explica que a Área de Planejamento, utilizando-se pesadamente dos sistemas de informações de apoio às operações, este incorpora a questão orçamentária, projeções e simulações, custos, e a contabilidade por responsabilidade, possibilitando ao *controller* sua efetiva participação no processo de Planejamento Estratégico.

Dentro deste entendimento, a visualização da Estrutura da Controladoria, assim fica demonstrada:

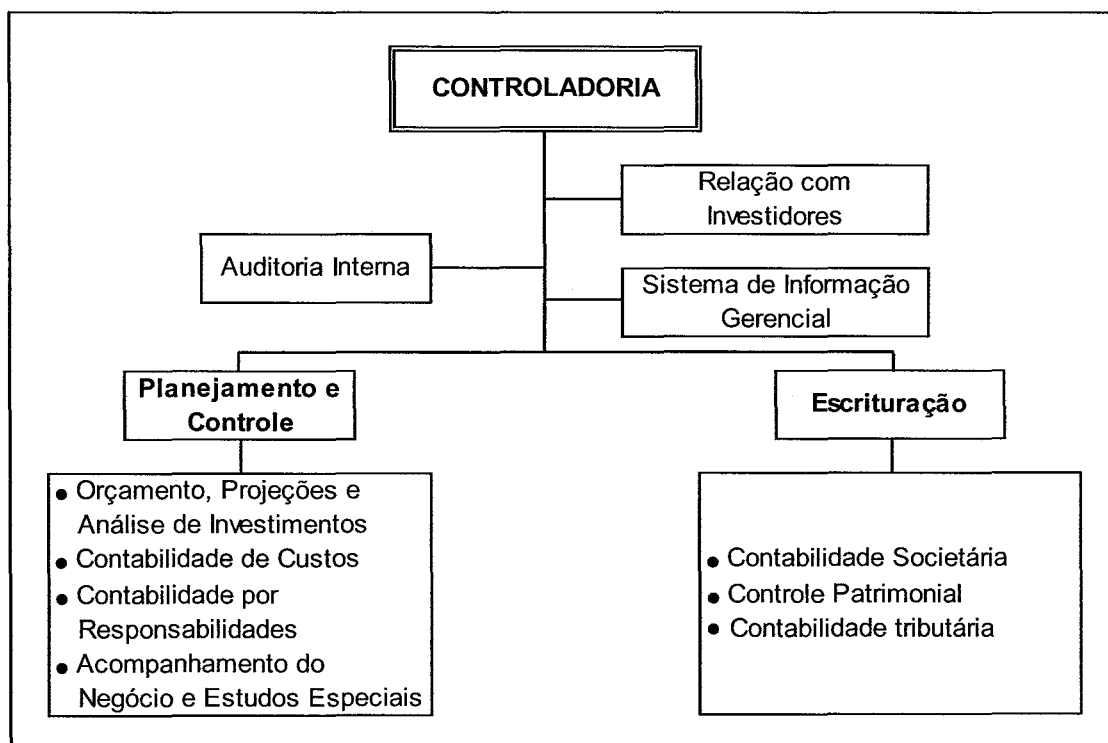


FIGURA 9: Estrutura da Controladoria
Fonte: Padoveze (2005, p. 37)

3.6 PAPEL DA CONTROLADORIA

Seguindo um ciclo de atuações evolutivo das bases de sua origem, a Controladoria, como a Contabilidade, iniciou seus primeiros passos de forma

limitada às estruturas e complexidades de uma organização, porém sempre com presença marcante de sua base científica, a Contabilidade.

Segundo Roehl-Andersen e Bragg (2004), *apud* Schmidt e Santos (2006, p. 14):

[...] o papel inicial da controladoria era muito simples: a equipe da controladoria tinha como principal função o processamento das transações que apoiavam as operações do negócio. Isso exigia uma grande equipe burocrática gerenciada por um pequeno corpo de pessoas treinadas em técnicas para processamento de transações. Neste ambiente, a imagem estereotipada de um controller introvertido debruçado sobre uma calculadora e uma pilha de papéis era bastante pertinente.

Ainda afirmando Kanitz (1976, p. 5), *apud* Schmidt e Santos (2006, p. 14), que “os primeiros controladores foram recrutados entre os homens responsáveis pelo departamento de contabilidade ou então pelo departamento financeiro da empresa”. Escolha esta, decorrente de vários fatores, mas especificamente ao fato de que os contadores e os administradores financeiros possuíam visão ampla da entidade, tornando-os aptos a exercer as atividades iniciais da controladoria. Com isto os reflexos da presença da contabilidade na controladoria tornaram-se inerentes.

Para um entendimento quanto ao papel da Controladoria, interessante o conhecimento de algumas variáveis que compõem o campo de sua atuação que, com objetivos definidos no cenário empresarial, vem provando que sua presença nesta área é de grande relevância, pois contribui de forma clara às buscas de otimizações de resultados em uma organização, segundo o grau de conhecimento e aplicação destas variáveis.

Dentre vários fatores contribuintes ao surgimento e atuação da Controladoria, destacam-se aqueles que com pressupostos científicos de pilares sustentadores de um negócio, estruturam sua base com características de maiores relevâncias em uma organização, foco principal desta ciência evolutiva, dentro do cenário do modelo de gestão de cada organização.

Por ter a eficácia empresarial como seu objeto, se assim podermos dizer, considerando a Contabilidade como sua ciência base, conforme conceitos encontrados, sua origem caracteriza-se na continuidade desta ciência, a Contabilidade, que com o Patrimônio como seu objeto, necessário se faz ter uma prioridade em alguns conceitos a ela relacionados.

3.6.1 Empresa

Segundo Souza, (2009, pg. 22) “Conforme o dicionário Aurélio, o vocábulo empresa tem a seguinte definição:

1. *“Aquilo que se empreende; empreendimento;*
2. *Organização particular, governamental, ou de economia mista, que produz e/ou oferece bens e serviços, com vista em geral à obtenção de lucros;*
3. *Empresa como organização jurídica; firma, sociedade.”*

Para Mosimann e Fisch (1999, p. 17)

Empresa é um grupamento humano hierarquizado que põe em ação meios intelectuais, físicos e financeiros, para extrair, transformar, transportar e distribuir riquezas ou produzir serviços, conforme objetivos definidos por uma direção, individual ou de colegiado, fazendo intervir em diversos graus, motivação de benefício e de utilidade social.”⁴

Para melhor entendimento quanto à essência de empresa, embasada na ciência Contábil, origem da Controladoria, imprescindível o conhecimento e discernimento quanto ao princípio que fundamenta sua distinção com outras pessoas, consolidando a necessidade de um tratamento específico a esta variável. Esta distinção fica bem claro com a definição do Princípio da Entidade, conforme a Fipecafi, (2009, p. 51):

“Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.
Parágrafo único. O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônio autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas uma unidade de natureza econômico-contábil.”

Estruturada na base contábil, imprescindível esta visão na Controladoria, que assegura sua plena realização na correspondência da eficácia empresarial.

⁴ LAUZEL, Pierre. El control de gestion: La contabilidad analítica Y marginal. Madri: Iberico Europea de Ediciones, 1967. T. 1, p. 29

3.6.2 SISTEMAS

Notáveis e interessantes são as denominações e características apresentadas pela Empresas, como organizações, companhias, firmas e outros. E pela sua natureza evolutiva, bem como dos fatores que a compõem, atualmente são mais vistas e tratadas como um sistema.

Para Catelli *et al* (2003, p. 35):

A exemplo do que vem ocorrendo em diversos ramos do conhecimento, as idéias de “sistemas” têm influenciado, de forma positiva, a compreensão de vários assuntos no contexto das organizações empresariais, inclusive quanto a sua própria definição. E afirmam que a Teoria dos Sistemas, sob a ótica do seu fundador, Von Bertalanffy, “...é uma nova visão da realidade que transcende os problemas tecnológicos, exige uma reorientação das ciências, atinge uma ampla gama de ciências desde a física até as ciências sociais e é operativa com vários graus de sucesso” (in: Lodi, 1987:199).

Sistemas, para Beer (1969, p. 25): “[...]podem ser apontados como agregados de pedaços e peças: mas começam a ser entendidas somente quando as conexões entre pedaços e peças, as interações de todo o organismo, tornam-se o objeto de estudo”.

Enfatizando a empresa, Bio (1958, p. 18), afirma que:

[...]uma empresa excede a ‘soma’ de atividades isoladas, tais como: vender, comprar, controlar pessoal, produzir, pagar e receber. (...) Ela deve ser considerada como algo mais do que meros componentes reunidos, de forma estática, através de uma estrutura de organização. É necessário conceituá-la como um sistema de partes estreitamente relacionadas, com fluidez dinâmica.

Em se tratando de sistemas, como outros fatores organizacionais, estes possuem suas características e diferenciações distintas a cada atuação, quanto a sua capacidade de interação com o ambiente em que se inserem e quanto a sua capacidade de modificar suas características por meio da realização de atividade.

Quanto à capacidade de interação com o ambiente, classificam-se em:

1. Abertos: são capazes de interagir com seu ambiente, influenciando-o e ao mesmo tempo sendo por ele influenciado. Exemplo: um meio social;
2. Fechados: não são capazes de interagir com seu ambiente, não realizando transações de trocas externas. Exemplo: relógio.

E quanto à capacidade de modificar suas características por meio da realização de atividade, os sistemas podem ser:

1. Estáticos: não realizam atividades e, portanto, não modificam suas características ou estruturas e independem da ocorrência de eventos. Exemplo: sistema métrico;
2. Dinâmicos: realizam atividade e, portanto, têm suas características alteradas conforme a ocorrência de eventos. Esses eventos tanto podem decorrer de atividades realizadas internamente quanto de suas interações com seu ambiente. Exemplo: um meio social;
3. Homeostáticos: dispõem de um mecanismo que os caracteriza como estáticos em relação a seu ambiente externo, mas dinâmicos em relação a seu funcionamento. Exemplo: refrigerador.

Fortalecendo o entendimento de sistema, em especial as organizações empresariais, Neto (1999, p. 255), *apud* Mosimann e Fisch (1999, p. 18), preceituam

A moderna teoria dos sistemas interessa à compreensão das sociedades complexas, configuradas a partir da revolução industrial, e hoje sua análise adquire grandes proporções. Uma organização passa a existir quando os processos explícitos são estabelecidos para coordenar as atividades de um grupo para atingir objetivos determinados.

3.6.2.1 Visão Sistêmica

Em se tratando de empresa, interessante um discernimento adequado quanto às variáveis e suas interações que a compõem, bem como sua localização em um contexto sistêmico.

A Controladoria com características de multifuncionalidade, sua interação não poderia ser em partes específicas isoladas em uma empresa que é composta por variáveis estruturais contundentes na criação, manutenção e continuidade de uma organização, representadas por sub-sistemas que compõem um todo, possibilitando a função do objetivo de um Sistema Empresa, otimizando a eficiência para realização da eficácia.

Com relação a Sistema Empresa, segundo Padoveze, (2003, p. 13):

As organizações empresariais interagem com a sociedade de maneira completa. A empresa é um sistema em que há recursos introduzidos, que são processados, e há a saída de produtos ou serviços. Uma empresa é considerada um sistema aberto em razão de sua interação com a sociedade. Esta interação provoca influência nas pessoas, aumento nos padrões de vida e o desenvolvimento da sociedade.

Para Catteli, (2001, p.39): “A empresa pode ser visualizada como um processo de transformação de recursos (materiais, humanos, financeiros, tecnológicos etc.) em produtos e serviços, compostos de diversos processos menores, interdependentes, que são suas atividades”

Conceitos estes vêm de encontro à afirmação de Schmidt (2009, p.15) quando afirma que: “[...]uma organização deve ser concebida como um sistema maior, que se relaciona com o ambiente em que está inserida e os diversos sistemas que a compõem”.

Segundo Catteli (2003, p.38):

Sob o enfoque da Teoria dos Sistemas, a empresa caracteriza-se como um sistema aberto e essencialmente dinâmico, isto é, como um conjunto de elementos interdependentes que interagem entre si para a consecução de um fim comum, em constante inter-relação com seu ambiente.

Conforme figura abaixo:

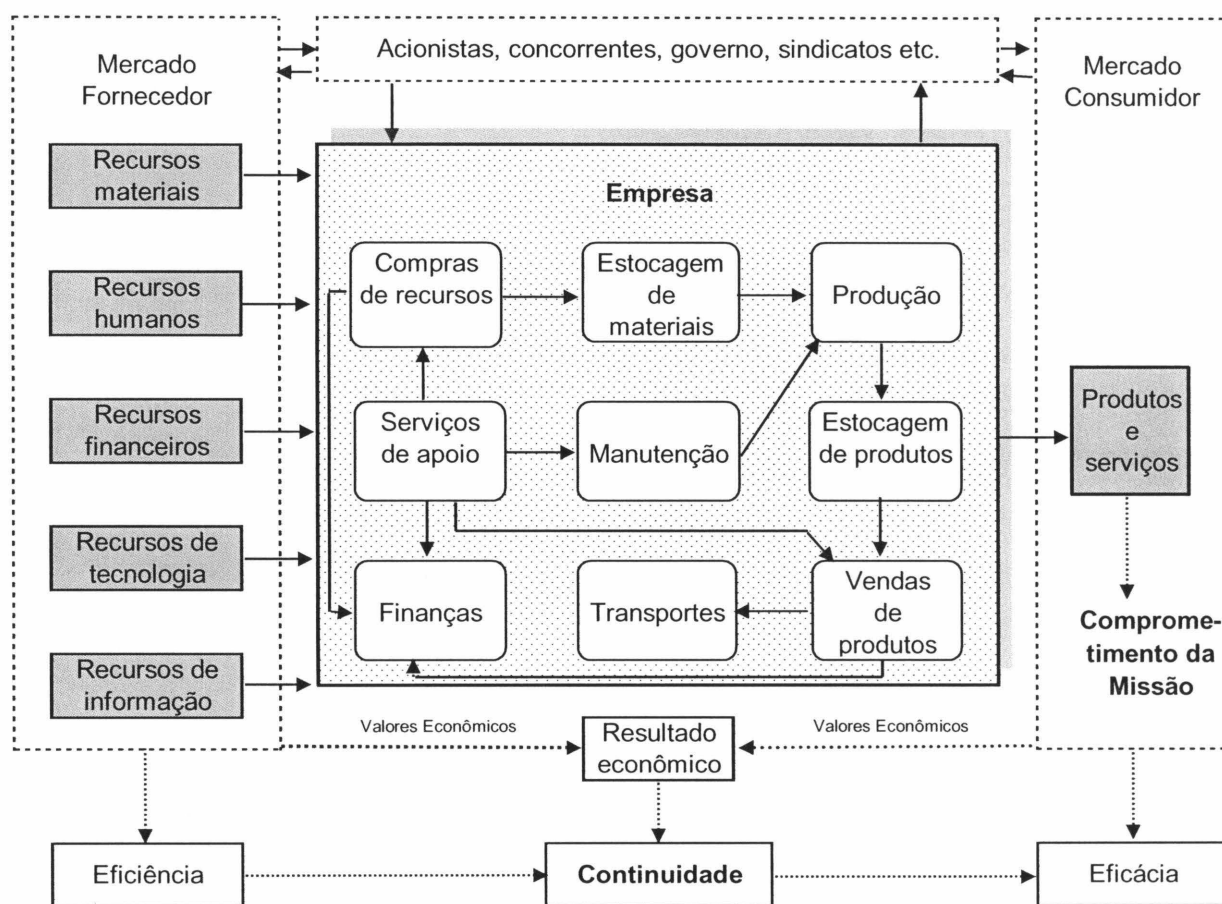


FIGURA 10: Visão Sistêmica da empresa.
Fonte: Catteli (2001, p.39)

3.6.2.2 Subsistemas

Dentro dos Sistemas Empresariais, segundo Catelli (2001 p. 55) são identificados por Guerreiro (1989 p. 165) seis subsistemas, com funções do cumprimento da missão de uma organização, representados pelo subsistema institucional, subsistema físico, subsistema social, subsistema organizacional, subsistema de gestão e subsistema de informações, assim conceituados:

3.6.2.2.1 Subsistema Institucional

Composto por um conjunto de crenças e valores e expectativas dos proprietários da empresa, que se evidenciam no momento da constituição desta ou posteriormente nas decisões relacionadas à sua sobrevivência, continuidade e desenvolvimento.

Este Subsistema “É a matriz dos demais subsistemas da empresa e compreende a definição da missão da empresa e as convicções de seus empreendedores traduzidas de suas crenças e valores.” Padoveze (2005, p. 18), enfatizando preceitos da obra de Catelli.

Subsistema Físico

Abrange todos os elementos tangíveis do sistema empresa, como imóveis, instalações, máquinas, veículos, estoques, etc., e os processos físicos das operações, que se materializam das diversas atividades que utilizam recursos para a geração de produtos e serviços.

Este Subsistema, para Padoveze (2005, p. 19), denominando este de Subsistema Físico-Operacional, define que ele “Compreende as instalações físicas e equipamentos do sistema empresa” e que “É importante ressaltar que é no sistema físico-operacional que as transações são executadas e os eventos econômicos acontecem.” Ainda afirmando o autor que “É o subsistema físico-operacional que possibilita a maior quantidade de ações para obtenção da eficiência e eficácia empresariais.”

3.6.2.2.2 Subsistema Social

É representado pelo conjunto dos elementos humanos na organização, bem como às características individuais, como necessidades, criatividade, objetivos pessoais, motivação, liderança etc.

3.6.2.2.3 Subsistema Organizacional

Subsistema responsável pela departamentalização de uma Empresa, organização formal da empresa, forma como são agrupadas as diversas atividades e departamentos aos níveis hierárquicos, às definições de amplitude e responsabilidade, ao grau de descentralização das decisões e à delegação de autoridade.

3.6.2.2.4 Subsistema de Gestão

Subsistema representado pelo processo orientador da realização das atividades da empresa a seus propósitos, com responsabilidade pela dinâmica do sistema. Guerreiro afirma que este subsistema justifica-se pela necessidade de planejamento, execução e controle das atividades empresariais, para que a empresa alcance seus propósitos.

3.6.2.2.5 Subsistema de Informação

Composto pelas atividades de obtenção, processamento e geração de informações necessárias à execução e gestão das atividades da empresa, incluindo informações ambientais, operacionais e econômico-financeiras.

Para Padoveze (2005, p. 19) este subsistema

Compreende todo o conjunto de necessidades informacionais para a gestão empresarial. Dado que o processo de comunicação requisita ininterruptamente um sem número de informações, os gestores em atuação obrigam a geração de inúmeros subsistemas de informações específicos, que, entendidos estruturalmente, formam o subsistema de informação.

3.6.3 Modelo de Gestão

O Modelo de Gestão é distinto e particular em cada empresa, variando em conformidade com vários fatores, como crenças e valores, cultura, visão, missão e principalmente a missão dos proprietários de um empreendimento, que segundo suas crenças estabelecem critérios que venham de encontro à realização da eficácia de seus negócios.

Segundo Padoveze (2005 p. 26):

Modelo de gestão é produto do Subsistema Institucional e pode ser definido como o conjunto de normas e princípios que devem orientar os gestores na escolha das melhores alternativas para levar a empresa a cumprir sua missão com eficácia.

Para Catelli, (2001 p. 56):

O modelo de gestão integra o subsistema institucional de uma empresa, e pode ser entendido como um

“conjunto de normas, princípios e conceitos que têm por finalidade orientar o processo administrativo de uma organização, para que esta cumpra a missão para a qual foi constituída” (Cruz 1991:39).

afirmando que toda empresa possui um modelo de gestão, que se constitui de um conjunto de crenças e valores sobre a maneira de administrá-la.

O modelo de gestão tem sua estrutura pertinente aos fatores sustentadores para o surgimento e sobrevivência de uma Empresa, que segundo Chiavenato (2007, p.82):

Empresas são Empresas. Cada uma delas tem seus encantos, peculiaridades e características próprias; cada qual sua personalidade própria; cada qual suas competências; cada qual a sua cultura. Ainda não sabemos clonar empresas. Estas são especiais. É preciso conhecê-las, entendê-las, interpretá-las.

Com isto, o autor deixa bem claro que quando se fala em tratamento relacionado à empresa, este evidentemente deve ser dentro de critérios especiais, planejados, coerentes aos seus ideais, que após sua constituição, seu nascimento, sua evolução deve ser correspondente ao que o ambiente de inserção lhe oferece, ou seja, deve existir um pleno conhecimento do negócio da organização, sua estrutura e em especial sua missão e visão para uma adequada interação com seus

*stakeholders*³

Para Catelli, (2001, p. 270), “cada empresa tem sua forma de ser, resultando num modelo de gestão com características particulares, que pode ou não promover as melhores condições de atuação para os gestores”. E ainda afirma que:

Modelo de gestão é a Carta Magna de uma entidade econômica. Esse conjunto de princípios, nem sempre formalizado, pode ser identificado por meio de observação dos instrumentos de gestão (processo de planejamento e controle, sistemas de informações etc.) e das demais práticas organizacionais.

Catelli, (2001, p. 271), considera que: “a definição do modelo e o conhecimento comum dos gestores a seu respeito são imprescindíveis para o bom desempenho da organização, condicionando as demais definições referentes aos sistemas organizacional, social e de informação”.

Modelo de gestão, Segundo Figueiredo e Caggiano, (1997, p. 30): “ em síntese, um grande modelo de controle, pois nele são definidas as diretrizes de como os gestores vão ser avaliados, e os princípios de como a empresa vai ser administrada”.

³ – Souza e Almeida (2006): Todas as pessoas jurídicas e físicas que influenciam a empresa e são influenciadas por ela são seus *Stakeholders*.

3.6.3.1 Subdivisão do Modelo de Gestão

Para Schmidt e Santos (2006, p. 34): “O modelo de gestão tem seu *input* na identificação das crenças e dos valores dos controladores da entidade; esses vetores geram a missão, esta fundamenta a concepção teórica do modelo que será operacionalizada nos três modelos”. Os três modelos mencionados pelo autor são o modelo de decisão, modelo de mensuração e modelo de informação, que compõem uma subdivisão do modelo de gestão, conforme figura 11 e conceitos a seguir:

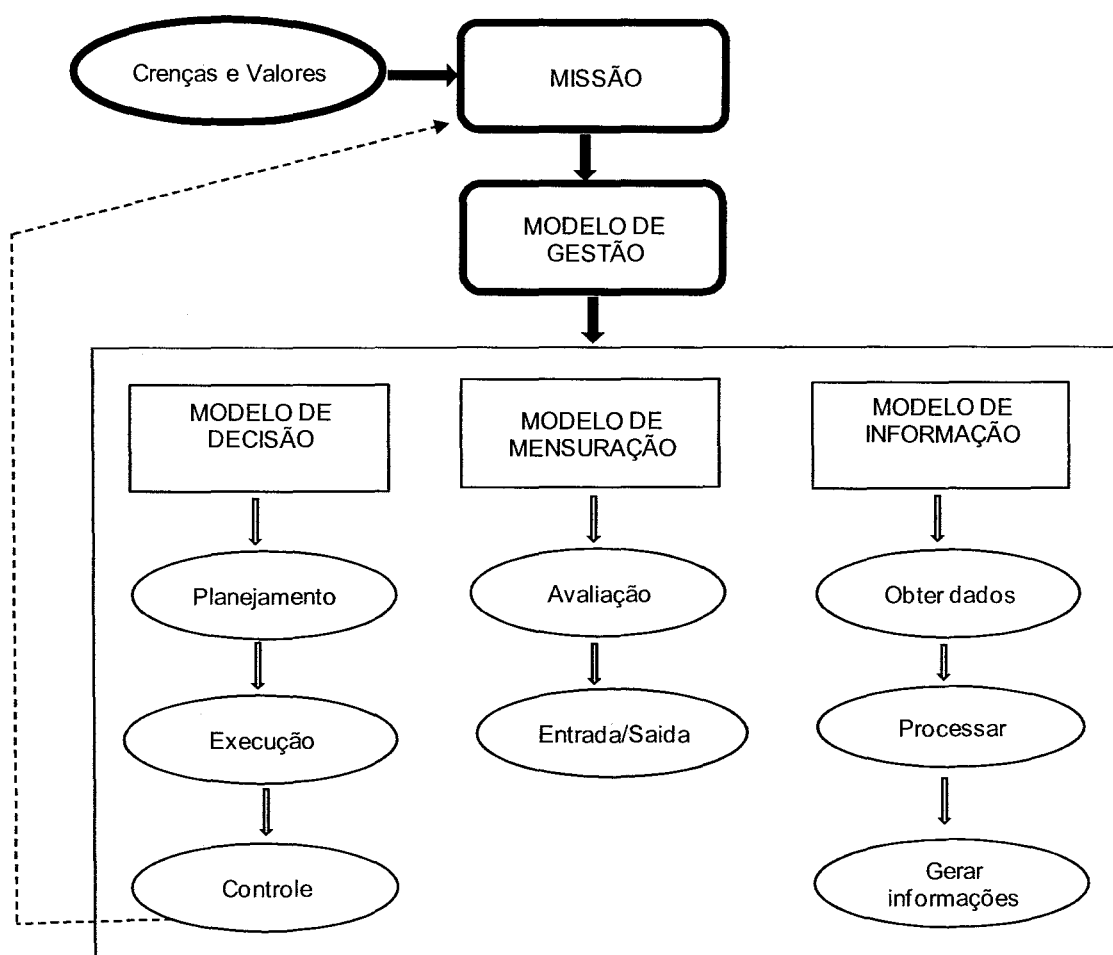


FIGURA 11: Subdivisão do Modelo de Gestão
 Fonte: Adaptada de Schmidt e Santos (2006, p. 35)

3.6.3.1.1 Modelo de Decisão

É o modelo responsável pela definição da forma de tomada de decisões pelos gestores, devendo ser o primeiro a ser implementado em uma organização, para estruturar e fornecer dados informacionais à controladoria para sua atuação, lembrando que a natureza da controladoria não é a de decidir e sim de subsidiar, nortear os gestores de uma organização.

Segundo Schmidt e Santos (2006, p. 35) “O primeiro a ser definido é o modelo de decisão, ou seja, a controladoria deverá conhecer a forma como os gestores tomam decisão, para a partir desse entendimento customizar os sistemas de informação para que atendam às necessidades desses gestores”.

3.6.3.1.2 Modelo de Mensuração

Este modelo com estrutura correspondentes às características dos gestores, tem a função de mensurar as informações, possibilitando à controladoria a identificação da forma mais adequada possível de mensuração, subsidiando assim seus respectivos gestores.

Segundo Schmidt e Santos (2006, p. 36):

Talvez a maior dificuldade enfrentada pela maioria das entidades seja a correta mensuração de suas informações. O processo de mensuração das informações deverá considerar as características dos gestores, para uma vez entendidas essas características, mensurar as informações, utilizando as várias possibilidades de mensuração, buscando a melhor adequação às necessidades informacionais desses gestores. A responsabilidade de identificar a melhor forma de mensuração das informações é da controladoria.

Os autores afirmam que “O processo de mensuração de informações pode ser realizado seguindo dois modelos principais: mensuração a valores de entrada ou mensuração a valores de saída”.

3.6.3.1.2.1 Mensuração a Valores de Entrada

Utilizado para a elaboração de relatórios contábeis, por possuir maior facilidade de identificação de valores, ter maior praticidade, maior facilidade de comprovação, especialmente pela forte correlação com o fluxo de caixa¹ e cujos documentos comprobatórios forem de fácil identificação, além de ser muito mais objetiva.

Os autores afirmam existir certa deficiência nesta ferramenta decorrente do não-reconhecimento da capacidade de geração de riqueza da entidade, pelo fato desta estar fundamentada em valores de mercado de compra ou de captação de recursos, tendo como principais modelos de valores:

- Custo histórico:
 - Valor do ativo adquirido sem considerar as variações de preços gerais ou específicos;
 - Segue o princípio do custo como base de valor;
 - Conservador; fácil evidenciação e verificação dos elementos comprobatórios de seu valor;
 - Não reconhece a variação de preços;
- Custo histórico corrigido:
 - Custo histórico ajustado pela variação geral de preços;
 - Segue o princípio da atualização monetária;
 - Utiliza o método *price level*; (nível de preço)
 - Modelo mais avançado: moeda de poder aquisitivo constante;
 - Permite análise de contas com moedas de mesma data;
 - Problemas na determinação dos índices.
- Custo corrente:
 - Custo de reposição do ativo hoje;
 - Contrário ao princípio do custo histórico;
 - Melhor medida de valores de entrada;
 - Sua utilização pode ser dificultada na falta de ativos equivalentes de mercado.
- Custo corrente corrigido:
 - Custo corrente atualizado pela variação de preços;
 - Contrário ao princípio do custo histórico;
 - Melhor que o custo corrente em períodos de alta variação de preços.

3.6.3.1.2.2 Mensuração a Valores de Saída

Por possuir natureza de subjetividade e difícil comprovação, esta avaliação não é aceita para fins societários, sendo representada pelos principais valores:

- Valor líquido realizável;
- Valor de liquidação;
- Equivalente de caixa corrente;
- Valor presente do fluxo de benefícios futuros.

3.6.3.1.3 Modelo de Informação

Tendo principal gestora a controladoria que possui uma das principais funções o gerenciamento dos sistemas de informações, este modelo terá sua estrutura explorada após a apresentação das funções da controladoria, que subsidiará informações correspondentes às necessidades dos tomadores de decisão, gerando informações adequadamente mensuradas para o cumprimento da missão de uma organização. Sendo afirmado por Schmidt e Santos (2006a, p. 38) que:

Assim, a controladoria não atua como agente principal do processo decisório, mas como o principal *player* responsável pelo gerenciamento do sistema de informações, buscando criar as melhores alternativas informacionais para os vários gestores dentro de uma entidade.

E os mesmos autores, (2006b, p. 39) preceituam que:

A atual função da controladoria pode ser concebida a partir da analogia feita por Heckert & Wilson (1963) ao afirmarem que ao *controller* não compete o comando do navio, pois essa é a tarefa do primeiro executivo; o *controller* é mais bem representado pela figura do navegador, que cuida dos mapas da navegação. É sua tarefa manter informado o comandante quanto à distância percorrida, local em que se encontra, velocidade da embarcação, resistência encontrada, desvio da rota, recifes perigosos e o caminho traçado para que o navio chegue ao destino. Portanto, o papel do atual *controller* não é de um executivo, mas de *staff* dos executivos.

E com isto concluem que: “Assim sendo, pode-se definir que a função primária da controladoria é a de garantir todas as informações necessárias para o cumprimento da missão de uma entidade”.

Consoante a diversos conceitos encontrados confirmando suas características, o modelo de gestão é um dos pontos iniciais de atuação da

Controladoria, que varia conforme a particularidade, crenças, valores, cultura, visão, missão, metas e objetivos, de uma organização.

3.6.3.2 A Importância da Criação de Modelos

Em se tratando de modelo, a Controladoria, por sua estrutura, composição e natureza, apresenta características de modeladora de gestão em um ambiente, por sua essência e responsabilidade pela realização da eficácia empresarial e pela sua clara evidência de uma ciência evolutiva.

Não pode haver ciência sem um modelo adequado de percepção e representação da realidade. Neste início do século XXI, já se tornou óbvio que no ambiente moderno dos negócios uma contabilidade gerencial, que tenha por base um modelo exclusivamente financeiro, não mais consegue propiciar as informações necessárias para dar apoio à gestão das empresas nas suas mais importantes decisões. Para manter a sua relevância decisória, o modelo Contábil financeiro precisa ser estendido e flexibilizado, incorporando e integrando novas dimensões e novos instrumentos de pesquisa e avaliação. Esta profunda transformação da gerencial, que levaria à moderna Controladoria, se faz integrando ao seu modelo explicativo básico, que é de natureza contábil, a identificação e a avaliação de variáveis, que têm elevado impacto sobre os resultados das empresas, tais como o valor dos produtos, os fatores ambientais setoriais e sistêmicos, os processos de trabalho e os recursos tangíveis e intangíveis mobilizados. Essas novas dimensões da Controladoria, quando associadas ao modelo contábil-financeiro, formam um quadro geral de avaliação do desempenho, que não apenas tem poder explicativo sobre o estado atual da empresa, mas também permite projeções e simulações de cenários futuros, dando lugar à exploração de oportunidades e à proteção ou *hedge* contra riscos, ambas de vital interesse para os *stakeholders* de qualquer empresa. (MARTIN, Nilton Cano, Revista Contabilidade & Finanças - USP, São Paulo, n. 28, p. 7 - 28, jan./abr. 2002)

3.6.4 Crenças e Valores e Cultura

Dentre vários fatores existentes e essenciais na estrutura de uma empresa, como os já citados e outra infinidade neste cenário, as crenças e valores e cultura, que caminham intrinsecamente na formação e manutenção de uma organização, são fundamentais não apenas para a manutenção, mas principalmente para a continuidade adequada de um negócio.

Estes são responsáveis pela formação da cultura de uma empresa, é o que afirma Padoveze, (2005, p.26): “As crenças e valores são conceitos que formam a cultura organizacional, que, por sua vez, interagem e conduzem a criação do modelo conceitual a ser adotado para gerir a empresa, o que denominamos de modelo de gestão”.

Esta afirmação vem de encontro à citação de Souza, (2009, p.41), mencionando que “Para o perfeito cumprimento das metas não se pode ignorar a força que as Crenças, Valores e Cultura impõem a uma administração.”

Estes fatores, ao serem expostos já conotam uma natureza individual, voltados a questões diversas, como posturas, atitudes, integridade, lealdade e outros inerentes à conduta e caráter de um indivíduo ou grupo gestores, mais precisamente uma organização que preze sua missão.

Conforme menciona Nakagawa (1995, p. 26), *apud* Souza, (2009, pp.41-42) que:

Crença é a aceitação como verdade, de fatos, declarações ou um conjunto de circunstâncias”. E para clarificar esse conceito ele diz: “O presidente de uma empresa pode declarar que acredita no processo participativo de se tomarem decisões. Se ele, porém, centraliza as decisões habitualmente, evidentemente sua declaração é falsa e não aceita pelas pessoas como crença.

e complementa afirmando que:

Valor por sua vez, é conceituado como o prêmio que se atribui às crenças. Para Cobra (1991, p.33), os valores e crenças dominantes em uma empresa são estendidos às diversas áreas operacionais como: “marketing, serviços, pessoal, produção, qualidade ou lucros”.

Quanto à cultura, sendo notória também, a colocação de Souza (2009, p. 42) quando afirma que:

A cultura pode ser definida de várias maneiras. Geert Hofsted, apud Hampton (1991, p.121), pesquisador holandês que deu uma grande contribuição ao entendimento do papel dos fatores socioculturais em administração, cita que “Minha definição preferida de cultura é a de que a cultura é a programação coletiva da mente que distingue entre si os membros de diferentes grupos ou sociedades.”. E continua: “a cultura consiste nos padrões de pensamento que os pais transferem aos filhos, os

professores para seus alunos, os amigos para os amigos, os líderes para seus seguidores e os seguidores para seus líderes”.

Em se tratando do cenário de crenças e valores, interessante uma consciência de sua abrangência, que não se limita as questões materiais de uma organização, mas em especial no aspecto social e ético, é o que afirma Catelli (2001, p. 158) de que “As crenças e valores correspondem a um conjunto maior de premissas da alta administração sobre valores éticos, sociais etc., caracterizando aquilo que, de modo geral, é valorizado por ela.”

Com estas colocações e afirmações de autores estudiosos e pesquisadores, interessante a percepção de que tais conceitos fundem a importância, necessidade e inerência de interação e atuação de fatores que decisivamente contribuem à essência e vida de uma organização, como pessoas, empresas, tecnologia e mercado, os *stakeholders*, formadores do ambiente mercadológico, com um propósito comum, o da realização de uma eficácia adequada e recíproca.

3.6.5 Visão

Com direcionamento e exposição de objetivos de uma organização, a declaração de visão de uma empresa é fundamental para seu plano estratégico de longo prazo.

Segundo Padoveze, (2005, p.25): “A declaração de visão é um conjunto preciso e bem elaborado de palavras que anunciam para onde a empresa está caminhando ou traçam um quadro do que ela deseja ser ou aonde quer chegar”. Souza, (2009, p.36), dando ênfase ao empreendedor de pequenos negócios, afirma que:

O empreendedor de pequenos negócios precisa da “declaração de visão” para imaginar como a empresa estará posicionada em determinado mercado daqui a 5 anos, 10 anos, em termos de vendas, produção, distribuição, desenvolvimento, utilização de recursos humanos, solidificação de seus negócios ou qualquer item que seja importante para a sobrevivência dela e, principalmente, a satisfação de não abandonar a realização do sonho, que foi a criação da empresa.

Por tratar-se de uma necessidade de declaração de objetivos, a visão deve ser disseminada através de canais de conscientizações adequados ao conhecimento e aceitação das pessoas envolvidas em todos os processos de uma organização.

Segundo Souza, (2009, p.37): “A ênfase que deve ser dada à declaração de visão não pode ficar em poder absoluto do empreendedor. Ela deve ser compartilhada com todas as pessoas envolvidas com a organização, interna e externamente”.

Claramente o autor está correto, pois o tratamento e atitude adequados à eficácia da visão de um empreendimento deve ser o ato de exposição desta, na íntegra, ao ambiente interno e externo de atuação de uma organização, pois sem esta postura tornaria sem efeito a qualidade de uma visão.

3.6.5.1 Construindo a Visão da Empresa - Reportagens extraídas da revista HSM Management – março/abril de 1998.

Autores: James C. Collins e Jerry I. Porras – material reproduzido com autorização de Harvard Business Review. Building Your Company's Vision. James C. Collins e Jerry I. Porras, setembro-outubro de 1996. Copyright 1996 do presidente e dos membros do Conselho do Harvard College.

Com intuito de expor de forma clara e objetiva, fatores que contribuem decisivamente à estrutura, solidificação e continuidade da vida de uma Organização, os autores apontam variáveis que ao longo dos tempos vêm norteando as Empresas que com propósitos não apenas de inserção, mas com fortes objetivos de permanências prósperas no mundo dos negócios.

Ambos demonstram grande preocupação em dar um entendimento adequado ao leitor, enfatizando de formas variadas, exemplos reais de sucessos de grandes grupos econômicos, provando uma necessidade de medidas e atitudes essenciais na vida de uma Empresa, partindo do cenário da criação de visão de uma organização

Para um entendimento adequado dos fatores essenciais responsáveis pela inserção, permanência e durabilidade de uma organização, os autores deixam claro que todo sucesso para esta evolução consiste na forma do conhecimento de uma empresa em saber quem é, aonde querem chegar e o que deve ser feito para até lá chegar, ou seja, ter visão adequada ao negócio.

Segundo os autores da reportagem

Os grandes navegadores sempre sabem onde fica o norte. Sabem aonde querem ir e o que fazer para chegar a seu destino. Com as grandes empresas acontece a mesma coisa:

elas têm visão. É isso que lhes permite administrar a continuidade e a mudança simultaneamente.

Para um melhor entendimento assim demonstraram a estrutura de visão:

1 Visão:

1.1 Ideologia Central;

1.1.1 Valores básicos;

1.1.2 Finalidade básica;

1.2 Visualização do futuro;

1.2.1 Definição de supermetas;

1.2.2 Descrição de atividades futuras.

Para um melhor esclarecimento, conforme os autores:

1.1 Ideologia central: consiste no caráter permanente de uma organização, uma identidade transcendental a ciclos de vida de produtos ou de mercado, impulsionando e justificando a vida duradoura de empresas como David Packard, Masaru Ibuka, da Sony, George Merck, e outras, que afirmaram ser mais importante saber quem você é do que para onde está indo.

1.1.1 Valores básicos: Formados por preceitos essenciais e permanentes de uma Empresa. Não requerem nenhuma justificativa externa, têm valor e importância intrínsecos e são importantes para aqueles que fazem parte de uma organização. Como exemplo o grupo Walt Disney, seus valores básicos não foram criados para as exigências de mercado, e sim pela crença de seu fundador.

1.1.2 Finalidade básica: Esta por sua vez é a razão de ser da organização, deve refletir as motivações das pessoas envolvidas na execução do trabalho, sem confundi-la com produção. Segundo D. Packard “[...]espelha as razões mais profundas da existência de uma organização”. Exemplos de finalidades básicas: 3M “solucionar problemas não solucionados de maneira inovadora”, H Packard “fazer contribuições técnicas para o avanço e bem-estar da humanidade”, etc.

Seu principal papel é o de guiar a organização a uma seqüência interminável e renovável de objetivos.

1.2 Visualização do futuro: Esta consiste na visão de longo prazo, composta por duas etapas: definição de metas de 10 a 30 anos e foco no pós realização das metas definidas.

1.2.1 Definição de supermetas: Esta deve ser clara e inspiradora, com estruturas bem definidas, capazes de envolver as pessoas adequadamente, através de uma forma praticamente natural, coesa, levadas pela simples satisfação em atingir um objetivo, galgado por crenças e persistências.

1.2.2 Descrição de atividades futuras: chamada de descrição vívida, responsável pela descrição detalhada do que deve ser atingido com as metas, através de critérios de conscientização das pessoas envolvidas.

3.6.5.1.1 O Processo de Criação da Visão - Reportagens extraídas da revista HSM Management – julho/agosto de 1998.

Neste artigo Richard Allen demonstra a elaboração e efeitos da visão estratégica da organização, vista como responsável pela motivação dos funcionários, dando rumo aos negócios, permitindo avaliar e comparar resultados. O autor criou este artigo propondo um modelo de elaboração de visão corporativa, com tratamento como se fosse uma constituição de um país, porém com enunciado mais claro e direto, enfatizando ser uma tarefa que envolva toda a organização, não apenas os executivos.

Segundo a publicação Info Line, a definição de visão é oriunda de dois conceitos de planejamento das décadas de 50 e 60: gestão por objetivos e planejamento estratégico, porém sem conseguir entusiasmar as pessoas envolvidas por apoiar-se em fatos e números fornecidos de cima, sem um mecanismo para o discernimento dos funcionários quanto aos meios e fins de um objetivo.

Com o achatamento das organizações e o avanço para modelos administrativos descentralizados, conseqüentemente surgiu à necessidade de busca de uma visão com coerência de variáveis que identificassem o rumo ao futuro, com critérios de envolvimento conscientes quanto a limites e esclarecimentos de comportamentos, ou seja, o que pode e o que deve ser.

3.6.6 Missão

Consiste na declaração do objetivo e negócio da organização, expondo seu diferencial frente ao meio inserido.

Segundo Padoveze, (2005, p.25):

A declaração de missão da empresa visa comunicar interna e externamente o propósito da organização e do seu negócio. Ela deve ser breve e reunir em poucas palavras as atividades da empresa, os mercados que quer atingir, os produtos e serviços que quer fornecer à comunidade, sua diferenciação e o seu papel em relação a seus concorrentes e às principais conquistas que a empresa quer atingir.

Toda empresa tem uma missão em relação à sociedade e a missão das empresas corresponde aos seus objetivos permanentes, que consistem em otimizar a satisfação das necessidades humanas⁴

A missão de uma organização representa resumidamente aquilo que a empresa se compromete a contribuir com o meio de sua inserção, criando expectativas de auto-realizações a todos envolvidos, com uma manifestação de fidelização a sociedade em geral.

Segundo Catelli *et al* (2001, p. 158)

A missão aparece como a razão de ser da empresa, como a justificativa maior para sua existência, normalmente estipulada em termos de uma necessidade identificada na sociedade, que a empresa se propõe a atender. Destaca-se, ainda, que a missão está relacionada com a necessidade a ser satisfeita e não como o produto usado para isso.

Com isto o autor, confirma a importância e relevante papel da declaração de missão de uma empresa, que se concretiza na realização daquilo manifestado. Dentro deste contexto de importância e valor, é que a responsabilidade da Controladoria se manifesta para atender o cumprimento de um dos mais vitais fatores de comprometimento com a sociedade.

⁴ CATELLI, Armando. *Apontamento de sala de aula*. Disciplina Controladoria. Doutorado em Controladoria e Contabilidade. São Paulo: FEA/USP, 1994.

3.6.7 Metas

Como em toda caminhada, o estabelecimento de um itinerário é fundamental na vida de uma organização, quanto ao trajeto para realização de sua eficácia. A meta trata da declaração das intenções que uma empresa estabelece para conquista de seus resultados.

Segundo Padoveze, (2005, p.25):

As metas, correspondem ao itinerário básico para chegar ao destino que a empresa deseja. Normalmente, elas são expressas em termos de intenções gerais da empresa. São resultados abrangentes com os quais a empresa assumiu um compromisso definitivo. As metas devem criar um elo indissolúvel entre as ações da empresa e sua missão.

3.6.8 Objetivos

Com características de associações quantitativas e cronológicas, os objetivos representam os ciclos necessários para a realização de determinada meta estabelecida pela organização.

Padoveze, (2005, p.25), afirma que “Os objetivos são declarações específicas que se relacionam diretamente a determinada meta e fornecem detalhes sobre o que deve ser feito e quando.”

O autor, declara que geralmente os objetivos são associados a números e datas enquanto que metas a uso de palavras intencionais da organização, com detalhes específicos

Em termos de importância para uma empresa, pode afirmar-se que ambos, metas e objetivos, devem ser inseparáveis, havendo um propósito íntegro de realizações em coletividade por uma organização.

Como afirma Souza, (2009, p.41):

Definidos a meta e os objetivos, todos os envolvidos na organização devem compreender os respectivos conhecimentos e devem dar o máximo de si para atingi-los. Cada setor, departamento, pessoas, implementarão ações em prol do que foi estabelecido. O departamento de recursos humanos, ao fazer a contratação de novos funcionários, além de mostrar a meta e os objetivos aos novos ingressantes, deve ressaltar o quão importante é esta realização para a organização.

3.6.9 Eficácia e Eficiência

Atualmente ao se tratar do contexto empresa e suas variáveis de atuações, é inevitável se falar em eficácia e eficiência, presentes e fundamentais no cenário organizacional, pela relevância de suas existências e funções contribuintes à qualidade de qualquer resultado econômico-financeiro.

Conforme Marcovith (1979, p. 35), *apud* Catelli (2001, p. 64):

[...]num estudo específico sobre a eficácia organizacional, apresenta-nos algumas de suas conclusões :

1. a noção de eficácia é multidimensional e inclui, entre outras, as noções de produtividade e eficiência;
2. inclui uma preocupação no sentido de ver o homem como membro da organização, não exclusivamente como meio de produção que deve ser mais bem aproveitado, mas como um fim, isto é, ele deve produzir num ambiente desprovido de excesso de tensões e conflitos, de forma que possa ter uma vida psíquica saudável, o que resultará em benefícios para a organização;
3. considera tanto a estrutura interna da organização quanto o ambiente em que opera, fatores não contemplados por outras medidas do êxito organizacional, como a produtividade e a eficiência.

Gibson *et al.* (1988, p. 77), *apud* Catelli (2001, p. 64) ainda afirmam que “*do ponto de vista da sociedade, a eficácia é o grau segundo o qual as organizações atingem suas missões, metas e objetivos – dentro das restrições de recursos limitados.*”

Para Bio (1985, p. 20), *apud* Catelli (2001, p. 65):

Eficácia diz respeito a resultados, a produtos decorrentes de uma atividade qualquer. Trata-se da escolha da solução certa para determinado problema ou necessidade. A eficácia é definida pela relação entre resultados pretendidos/resultados obtidos. Uma empresa eficaz coloca no mercado o volume pretendido do produto certo para determinada necessidade. Eficiência diz respeito a método, a modo certo de fazer as coisas. É definida pela relação entre volumes produzidos/recursos consumidos. Uma empresa eficiente é aquela que consegue o seu volume de produção com o menor dispêndio possível de recursos.

Os autores ainda afirmam, na mesma obra, (p. 65) que:

Ao se considerar a empresa como um sistema aberto, a sua eficácia como um todo é entendida como a capacidade de atender quantitativamente e qualitativamente a determinada necessidade do ambiente. A eficiência refere-se à quantidade de recursos despendidos no processamento interno ao sistema para produzir um volume de produtos, bens ou serviços

Admitindo, ainda, os autores, que a eficácia da empresa depende, além de ações “acertadas” em seu ambiente externo, do seu nível de eficiência.

Dentro destes entendimentos e explicações, Nakagawa (1987, p. 34), *apud* Catelli (2001, p. 65), consideram que

A eficácia está associada diretamente com a idéia de ‘resultados’ e ‘produtos’ decorrentes da atividade principal de uma empresa, à realização de suas metas e objetivos com vistas ao atendimento do que ela considera sua missão e propósitos básicos.

e que surge da comparação entre resultados desejados (planejados) e resultados obtidos. Entendendo que eficiência “[...]é um conceito relacionado a método, processo, enfim, ao modo certo de se fazer as coisas e pode ser definida pela relação entre quantidade produzida e recurso(s).”

Notável e interessante é a relevância destas variáveis, no que diz respeito às possibilidades de realização de resultados, as quais vêm de encontro às realizações não apenas de uma empresa, mas também daqueles que interagem com a mesma e fazem parte de seu ambiente, seus *stakeholders*, afirmado por Catelli (2001, p. 66) que “Analogamente, numa empresa, há expectativas de sobrevivência, de desenvolvimento, de satisfação de seus clientes, empregados, etc., que desejam ver suas necessidades atendidas.” Confirmado ainda pelo autor que:

Considerando que a missão de uma empresa constitui sua razão de ser e decorrente da satisfação de necessidades no ambiente externo, uma empresa pode ser considerada eficaz quando cumpre sua missão e, para esse propósito, deve garantir sua continuidade (sobrevivência).

Com isto o autor deixa bem claro que o reconhecimento da eficácia não está apenas no cumprimento da missão de uma empresa, mas vinculado a sua garantia de continuidade que atenda a um comprometimento com o meio ambiente, segundo a declaração de sua missão. Ou seja, para um bom resultado a reciprocidade é fundamental.

3.6.9.1 Mensuração da Eficácia

A eficácia, mesmo possuindo natureza e características estruturais de realizações de resultados, deverá ter sua qualidade mensurada por um mecanismo

que subsidie garantias à continuidade do sistema empresa, é o que afirma Catelli (2001, p. 66), de que

Considerando que a eficácia se refere à relação resultados desejados/resultados obtidos, um modelo voltado à aferição da eficácia do sistema empresa deverá constituir um mecanismo de *feedback*, por meio do qual o sistema receberá informação suficiente para se ajustar (em relação ao meio) ou ajustar suas partes (em relação ao todo), mantendo um equilíbrio (dinâmico e estacionário) que lhe assegure sua continuidade.

sendo confirmado pelo mesmo autor e obra *apud* Mauro (1991 p. 40) que

[...]analisando diversos modelos existentes para a mensuração da eficácia, conclui que [...]todos os modelos operam três conceitos básicos e fundamentais que em determinados pontos acabam por nivelá-los, apesar de seus enfoques partirem de pressupostos tão diferenciados.

Para os autores, esses conceitos são representados pela missão, continuidade e resultados, em função das características a seguir:

- Missão: esse conceito aparece em todos os modelos quando consideram que todas as organizações perseguem um objetivo maior;
- Continuidade: facilmente identificável esse conceito é tratado pelos modelos como um pré-requisito para a consecução da missão. Os modelos consideram também que o amadurecimento da organização cria fatores adicionais à probabilidade de sobrevivência das organizações, tais como: capacidade de inovação dinamismo, níveis de produtividade, eficiência e desenvolvimento técnico-mercadológico;
- Resultados: como originários das relações que a organização mantém com seu meio. À medida que são realizados, os resultados da empresa revelam a proporção de seu êxito na busca de equilíbrio saudável nessas relações, bem como demonstram estar ou não estruturalmente adaptada a seu ambiente.

Dentro de uma visão sistêmica sobre empresa, a variável “tempo” deve ser considerada nas proposições de medidas da eficácia organizacional, considerando a organização como parte de um sistema mais amplo (o ambiente) que ao decorrer do tempo usa os recursos, processa-os e devolve ao meio ambiente, (Gibson *et al*, 1988, p. 77, *apud* Catelli, 2001, p. 67).

3.6.9.2 Critérios de Eficácia Organizacional

Autores estes definem e denominam de “critérios” de eficácia organizacional os fatores sobrevivência, adaptabilidade, desenvolvimento, produção, eficiência e satisfação, preceituando os seguintes conceitos:

- **Sobrevivência:** o teste último da eficácia de uma organização e sua capacidade de se manter no ambiente. Considerando as turbulências ambientais a que está sujeita, o fato de conseguir manter-se e sobreviver revela-se como uma medida de longo prazo da eficácia.
- **Adaptabilidade:** é o mecanismo pelo qual a organização pode responder às mudanças induzidas de fora para dentro. É uma medida intermediária, mais abstrata do que as de curto prazo e menos abstrata do que as de longo prazo.
- **Desenvolvimento:** a organização deve investir em si mesma para garantir sua capacidade de sobrevivência a longo prazo. Normalmente, os esforços de desenvolvimento nas organizações revelam-se por meios de programas de desenvolvimento profissional, treinamento de pessoal, investimentos em novas tecnologias de produção, de administração, de comunicações etc.
- **Produção:** reflete a capacidade de a organização produzir a quantidade e a qualidade de *outputs* exigidos pelo meio. Exclui-se desse critério qualquer consideração à eficiência que é tratada como um critério a parte.
- **Eficiência:** indica a relação entre *output* e *input*. Fixa-se no ciclo completo *input-processamento-output*, mas enfatiza os elementos *input* e processamento. Algumas das medidas de eficiência, propostas pelos autores, são: taxa de retorno sobre o capital ou os ativos, custo unitário, restos e desperdícios, tempos de parada, custo por paciente, custo por estudante, custo por cliente, taxas de ocupação etc.
- **Satisfação:** enfatiza o entendimento às necessidades das entidades que se relacionam com a organização, interna e externamente. A conceituação da organização como sistema social exige que se considerem os benefícios que proporcionem às entidades que a integram e que com ela se relacionam, como, por exemplo, seus clientes e consumidores.

Dentre as relações entre os critérios mencionados, os autores destacam a necessidade de se estabelecer um equilíbrio ótimo entre os critérios de curto, médio e longo prazo, balanceando-se o desempenho da organização ao longo do tempo, necessidade de se determinar as relações potenciais entre os critérios, antes de implantar políticas que a afetem e a necessidade de uma atenção especial aos critérios e medidas de curto prazo, por serem mais concretas, específicas, verificáveis e objetivas.

Em se tratando da atuação da eficiência e eficácia em um sistema ambiental empresa, foco principal da Controladoria, adaptando a visualização de Padoveze (2005, p. 13), assim pode ser demonstrada, bem como sua cumplicidade e importância a outras variáveis em especial a Controladoria.

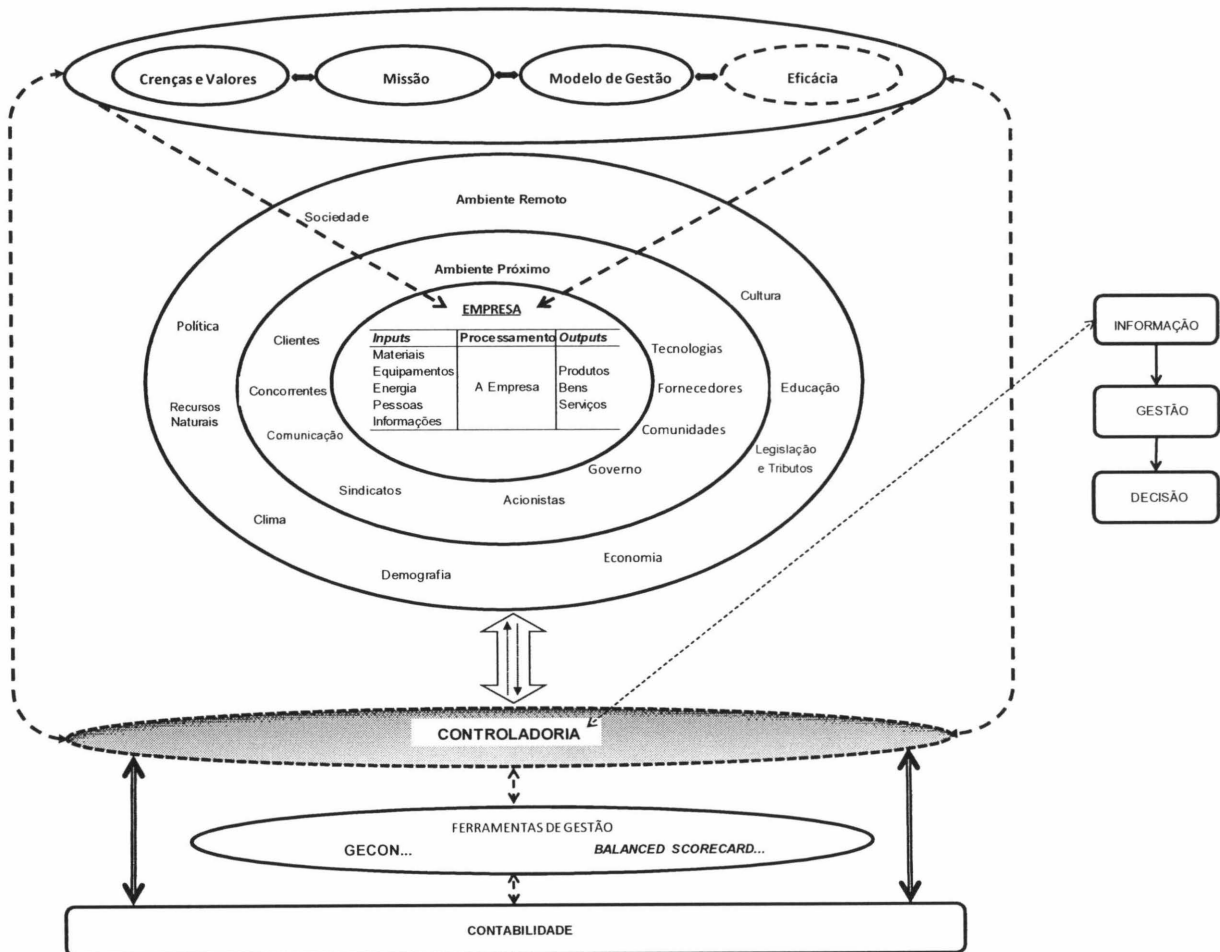


FIGURA 12: Visão Sistêmica Ambiental da Empresa
Fonte: Adaptada de Padoveze (2005, p. 13)

Esta demonstração visual vem de encontro à afirmação de Bio (1985, p. 19), *apud* Padoveze (2005, p. 13), de que

[...]os sistemas abertos envolvem a idéia de que determinados *inputs* são introduzidos no sistema e, processados, geram certos *outputs*. Com efeito, a empresa vale-se de recursos materiais, humanos e tecnológicos, de cujo processamento resultam bens ou serviços a serem fornecidos ao mercado.

Quanto à eficácia e eficiência, segundo conceitos apresentados, percebe-se que ambas devem ser inseparáveis, pois suas funções se realizam intrinsecamente no cenário do sincronismo e cumplicidade entre todos os fatores componentes do sistema ambiental de uma organização. Sistema este que se constitui tomando forma de uma célula, com camadas estruturais e características afins ao seguimento de um negócio, tendo como núcleo central a Empresa, que se concretiza com a correspondência adequada a sua missão.

3.6.10 Controladoria Estratégica

Para Mosimann e Fisch *et al* (1999, p. 45-46)

Estratégia, de acordo com sua origem grega, quer dizer 'arte de general'. Como termo técnico, a estratégia surgiu no início do século XVIII, na literatura militar européia... Na área da empresa, a estratégia foi introduzida por Von Neumann e Morgenstern, em seu livro *Theory of games and economic behavior*, onde se definiu estratégia pura, como medida ou série de medidas tomadas pela empresa, como por exemplo, programa de desenvolvimento de produto, no qual sucessivos produtos e mercados são claramente definidos.

Dentre os fatores responsáveis pela modelagem e subsídios das estruturas de gestão de uma empresa, a estratégia destaca-se pela sua relevância imprescindível na constituição, manutenção e continuidade de um negócio. Como será discorrido adiante, toda composição de uma empresa é estratégica, com tal importância que não faria sentido a inclusão de algo não estratégico no ambiente empresa, que indiscutivelmente se constituem com a finalidade de empregar recursos que estrategicamente criem valor ao seu meio e seus *stakeholders*. Assim, para a Controladoria, a estratégia exerce importante papel, pois é vinculada a ela que suas garantias de realizações se concretizam.

Conforme Padoveze (2005, p. 91-93)

[...]à Controladoria cabe um papel importantíssimo na estratégia. Contudo, não é ela responsável pela estratégia e pelo Planejamento Estratégico. Estas funções dizem respeito ao mais alto nível da hierarquia da

organização. Porém, a participação do *controller* e da Controladoria na estratégia é vital e deve ser estudada, e seu escopo, delineado.

Comentando ainda que

Falar sobre Controladoria Estratégica pressupõe, de alguma maneira, que o profissional contábil possa exercer este papel junto com os demais principais gestores de uma entidade que tem esta responsabilidade. Qualquer funcionário de uma empresa é estratégico; nenhuma permitirá, de forma consciente, a presença de algum funcionário, ou mesmo outro recurso, sem que este esteja alinhado com a sua estratégia. Portanto todos, todos os recursos, humanos ou não, são estratégicos. No entanto, nem todas as pessoas que trabalham na empresa têm condições de participar da elaboração da estratégia da organização.

3.6.10.1 Competitividade

Como toda criação ou inovação surge para corresponder a uma necessidade, a estratégia empresarial naturalmente surgiu através da busca de subsídios asseguradores da manutenção e continuidade de sua existência frente a diversos fatores, com existência desde os primeiros negócios surgidos, com destaque especial a competitividade, tendo a concorrência em seu contexto como a figura principal, afirmado por Padoveze (2005, p. 93) que

O atual momento empresarial caracteriza-se pela questão da competitividade. Não podemos deixar de colocar que essa questão não é específica do atual momento empresarial e que sempre esteve presente no mundo dos negócios, com maior ou menor evidência, dependendo do momento e da situação geográfica, política ou cultural em que se situava uma empresa.

A estratégia apesar de já entrar na área administrativa da Controladoria de um negócio, sua base estrutural não deixa de ser a informação, pois dela é que partem os parâmetros para o alinhamento na tomada de decisão estratégica, é o que afirma Ward (1996, p. 33), *apud* Padoveze (2005, p. 94) que

[...]a administração estratégica tem sido apresentada como um estilo de administração contínua, consistindo num processo iterativo de análise, planejamento e controle. Ela também pressupõe que o processo de tomada de decisão estratégica requer o suporte de uma grande quantidade de informações variadas.

complementando ainda que

[...]se a contabilidade gerencial deve ser de valor para esse processo da administração estratégica, ela deve ser capaz de fornecer as informações requeridas dentro de um tempo apropriado ao nível do tomador de decisão[...]o sistema de contabilidade gerencial estratégico deve ser estruturado para fornecer a apropriada informação financeira para suportar esses requerimentos específicos.

Desta forma, conclui-se que através do sistema de informação contábil, a atividade de controladoria estratégica subsidia informações aos responsáveis pelo planejamento estratégico de uma organização, com informações econômico-financeiras, dando suporte ao processo de análise, planejamento, implementação e controle da estratégia organizacional. Trazendo este entendimento, Padoveze (2005, p. 94) confirma que “Sob este enfoque, é imperioso que o *controller* faça parte da estratégia administrativa, uma vez que o seu sistema de informação deverá estar alinhado com as estratégias organizacionais e de negócios.”

3.6.10.2 Foco da Controladoria Estratégica

Quanto à estratégia na Controladoria, como citado anteriormente, sua base é o sistema informacional contábil, que para atender as estruturas estratégicas de uma organização, deve gerir adequadamente os seguintes tópicos, com base em Ward:

Contabilidade para estratégia competitiva

- Rentabilidade por segmento (*business units*) “unidades de negócios”.
- Contabilidade de competidores.
- Contabilidade de rentabilidade de clientes.
- Contabilidade para análise de rentabilidade de produtos.

Contabilidade para estratégia corporativa

- Contabilidade para a estrutura organizacional (centros de custos, de lucros e contribuição e de investimentos).
- Contabilidade de negócios com foco único.
- Contabilidade para estratégia de diversificação.
- Contabilidade de negócios integrados verticalmente.
- Contabilidade para conglomerados.
- Contabilidade para companhias multinacionais e globais.

Contabilidade para desenvolvimento dos negócios (*funcional*)

- Contabilidade do ciclo de vida dos produtos.
- Estratégias de lançamento de novos produtos.
- Contabilidade para o crescimento dos negócios.
- Contabilidade para análise do risco dos negócios.

Sendo indicado ainda por Martins⁵, outros pontos a serem enfatizados pela contabilidade, para subsidiar adequadamente a estratégia:

Fundamentos

- Atenção a todos os credores ou depositários (stakeholders) (clientes, fornecedores, empregados, acionistas, sociedade em geral).
- Preocupação com o longo prazo.
- Inclusão dos indicadores de aderência ao Planejamento Estratégico.
- Uso de informações monetárias, físicas, de produtividade e de qualidade.
- Foco constante ao ambiente externo à empresa.

⁵ MARTINS, Eliseu. O papel do contador estratégico do futuro – controladoria e contabilidade estratégica. 1º Simpósio Nacional IOB de Contabilidade. 19/06/1998 – São Paulo.

Informações para a Controladoria Estratégica

- Custos dos competidores.
- Rentabilidade dos produtos dos competidores.
- Informações sobre o processo de gestão de preços de vendas dos competidores.
- Capacidade produtiva dos concorrentes.
- Satisfação dos clientes em relação à concorrência.
- Motivos dos negócios perdidos.
- Grau de satisfação dos empregados.
- Imagem da empresa junto aos recrutadores e funcionários potenciais.
- Índice de absenteísmo.
- Indicadores de produtividade X produtividade esperada.
- Evolução da qualidade dos fornecedores.
- Capacidade produtiva e saúde financeira dos fornecedores.
- Grau de relacionamento e satisfação com os fornecedores.
- Imagem institucional.
- Impacto na empresa das conjunturas econômica, política e social.
- Indicadores do mercado externo, importações, câmbio, etc.
- Satisfação dos acionistas.
- Valor da empresa etc.

Em se tratando de estratégia a variável que mais se realiza neste contexto, é o planejamento com papel e presença imprescindível em uma organização, com características particulares e conceitos esclarecedores, que serão abordadas adiante.

3.6.11 Planejamento

Dentre os instrumentos de gestão de uma empresa, um dos mais importantes termos de prospecção de resultados é o planejamento. Com função proativa, este

atua no estabelecimento de objetivos futuros esperados, subsidiando meios para sua realização, através de fontes informacionais do presente.

Segundo Drucker (1998, p. 136) “[...]o planejamento começa pelos objetivos da empresa. Em cada área desses objetivos, é preciso formular a pergunta: Que temos que fazer agora para alcançar amanhã os nossos objetivos?”

Com isto, o autor deixa claro a necessidade de questionamentos permanentes por uma empresa, com relação ao seu desempenho, que não havendo questionamentos, não haverá respostas, nesta caso representadas pelos resultados almejados por uma organização.

Para Catelli et al (2001, p. 155-156):

O planejamento é feito não apenas por causa da globalização, das incertezas, do aumento da competição, ou das novas tecnologias, que tornam o ambiente mais inseguro e cheio de riscos. Planeja-se porque existem tarefas a cumprir, atividades a desempenhar, enfim, produtos a fabricar, serviços a prestar.

Complementando que

Planejar é, antes de mais nada, decidir antecipadamente. De certa maneira, pode-se dizer que toda decisão é antecipada, no sentido de que sempre é tomada antes da ação. No entanto, o planejamento corresponde a um conjunto de decisões tomadas em um momento inicial para implementação posterior, considerando-se as incertezas em cada elemento da cadeia de alternativas a serem implementadas.

3.6.11.1 Divisão do Planejamento

Divide-se em Planejamento Estratégico e Planejamento Operacional.

O Planejamento Estratégico é responsável pelo estabelecimento de meios para a realização de um objetivo com questionamentos situacionais como onde estou e para onde quero ir, é o que afirma Mosimann e Fisch (1999, p.47), conceituando o Planejamento Estratégico como “[...]aquele planejamento que, centrado na interação da empresa com seu ambiente externo, focalizando as ameaças e oportunidades ambientais e seus reflexos na própria empresa, evidenciando seus pontos fortes e fracos, define as diretrizes estratégicas.”

O Planejamento Operacional é voltado às definições de políticas e metas operacionais da organização, realizando-se em planos para um determinado tempo

em conformidade com as diretrizes estratégicas estabelecidas, é o que preceitua Mosimann e Fisch (1999, p. 49)

Segundo Lopes (1976, p. 11), *apud* Mosimann e Fisch (1999, p. 42)

A sofisticação tecnológica, os imensos mercados que se abriram e as maneiras de se chegar a eles, a produção em massa, a concepção de tecnoestrutura empresarial, a acirrada competição inter e intranacional exigem do administrador extraordinária atenção à necessidade de, com razoável antecedência, estabelecer missões e objetivos da estrutura e implementar os planos e idéias escolhidas. Em outras palavras, PLANEJAR.”

Para Padoveze (2005, p.96)

Planejar é uma estratégia para aumentar as chances de sucesso de uma empresa em um mundo de negócios que muda constantemente. Planos estratégicos não são garantia de sucesso. O Planejamento Estratégico será tão eficaz quanto às premissas que foram nele incluídas. O foco da Controladoria Estratégica é o Planejamento Estratégico.

Complementando ainda que “O Planejamento Estratégico é um processo que prepara a empresa para o que está por vir.”

Sendo ainda afirmado por Glautier & Underdown (1991, p.439), *apud* Catelli (2001, p. 157) que

O planejamento é a mais básica de todas as funções administrativas, e a habilidade pela qual essa função é desempenhada determina o sucesso de todas as operações. Planejar pode ser definido como processo de pensamento que precede a ação e está direcionado para que se tomem decisões no momento presente com o futuro em vista.

3.6.11.2 A Controladoria no Planejamento

Como detentora da informação contábil para tomadas de decisões, a Controladoria na elaboração do planejamento de uma organização é quem sistematiza o processo de elaboração. Sua função neste contexto é estabelecer a criação do plano, sem a responsabilidade de sua execução, função esta atribuída aos executivos da empresa, é o que afirma Schmidt e Santos (2006, p. 60) comentando que

O papel da controladoria na elaboração do planejamento de uma entidade está direcionado, inicialmente, para a sistematização do processo de elaboração do plano, ou seja, é encargo da controladoria fazer com que o plano seja criado, porém, não é de sua responsabilidade a definição do curso predeterminado de ação para uma entidade. Essa função é exercida pelos executivos e não pelo *controller*.

A Controladoria como órgão administrativo ou ramo do conhecimento deve atuar no planejamento com os seguintes princípios:

1. Viabilidade econômica dos planos, frente às condições ambientais vigentes à época do planejamento;
2. Objetividade: os planos têm de ter potencial para produzir o melhor resultado econômico;
3. Imparcialidade: no favorecimento de áreas em detrimento do resultado global da empresa; e
4. Visão generalista: conhecimento do impacto em termos econômicos, que o resultado de cada área traz para o resultado global da empresa. É o que afirma Mosimann e Fisch (1999, p. 119.)

Com estes princípios os autores estão confirmando as características holísticas da Controladoria, que compõem sua estrutura e atuação.

3.6.11.2.1 No Planejamento Estratégico

Neste estágio a Controladoria atua com uma função interpretativa dos impactos econômicos possíveis de ocorrerem decorrente de comportamentos dos cenários de inserção da empresa, considerando seus pontos fortes e fracos. Neste momento a Controladoria deve ter o discernimento para identificar informações do ambiente externo, que subsidiem cenários contribuintes ao estudo dos pontos fortes e fracos de uma organização, possibilitando o estabelecimento de diretrizes estratégicas, é o que afirma Mosimann e Fisch (1999, p. 119).

3.6.11.2.2 No Planejamento Operacional

Neste caso a Controladoria atua em conjunto com os gestores de cada área, estabelecendo, quantificando, analisando, selecionando e aprovando planos, gerenciando com o propósito de otimizar os resultados econômicos da empresa. Neste estágio para planejamento a participação da Controladoria é mais atuante,

desempenhando o papel de administradora do planejamento, conforme preceitua Mosimann e Fisch (1999, p. 119).

3.6.12 A Controladoria no Controle

Apesar de diversos fatores e áreas contribuintes, sustentadores e estruturadores da Controladoria já apresentados, uma das áreas com grande importância neste aspecto é o controle, que mais se identifica com sua denominação.

Por tratar-se de uma área de tamanha importância e abrangência em uma organização, seu conteúdo é composto por uma escala razoável de sistemas de segurança no controle, em função de sua atuação, o que será abordado neste trabalho apenas tópicos referenciais de maior relevância, sendo destaca a função de *Compliance*, comentada adiante.

Em se tratando de empresa, com maior objetivo a garantia de controles de seu patrimônio, neste aspecto a Controladoria apresenta, também, importante papel, pois focada no mecanismo subsidiador nas tomadas de decisões sua responsabilidade deve ser clinicamente alinhada a fatores que garantam a eficácia esperada por uma entidade. Para tal garantia sua atuação se manifesta embasada em estruturas de controle, que para Schmidt *et al* (2006, p. 67) “A função de controle, dentro do processo decisório, talvez seja a mais crítica para a controladoria.”, sendo confirmado pelo mesmo autor que “Uma entidade, segundo Anthony e Gavindarajan (2002, p. 27), necessita ser controlada, isto é, os dispositivos que assegurem que ela siga na direção pretendida por seus executivos devem estar operantes.”

3.6.12.1 Componentes Básicos Do Controle

Um sistema de controle deve conter pelo menos os componentes básicos abaixo:

- Detector ou sensor: este caracteriza-se como um dispositivo de medição que reage ao aparecimento de uma situação, no processo que está sendo controlado;
- Avaliador: sua função é a de determinar a importância da situação que está ocorrendo. Geralmente, essa importância deverá ser avaliada por comparação com padrões ou com metas de o que deveria estar ocorrendo.
- Executante: no estágio deste componente, o comportamento do sistema de controle deve ser alterado, quando este apresenta *feedback* indicando a necessidade de alteração.
- Rede de comunicação: componente do sistema que transmite a informação entre o detector e o avaliador, e entre o avaliador e o executante.

Em se tratando de controle e garantia na eficácia de informações, a Controladoria deve estar adequadamente estruturada para subsidiar a prevenção de possíveis erros e a identificação de eventuais irregularidades nas operações e processos de uma empresa. Neste aspecto, pela sua atuação voltada à questão contábil informacional, os controles são classificados em dois grupos, é o que afirma Schmidt et al (2006, p.77):

3.6.12.1.1 Controles Internos Contábeis

- Fidelidade da informação em relação aos dados;
- Segurança física;
- Segurança lógica;
- Confidencialidade (*privacy*)

Grau de sigilo que um determinado sistema de informação consegue manter perante acessos de terceiros ou pessoas não autorizadas, para obter informações consideradas importantes. Schmidt et al (2006 p. 79).

- Obediência à legislação em vigor.

3.6.12.1.2 Controles Internos Administrativos

- Eficácia;
- Eficiência
- Obediência às diretrizes da alta administração.

Para Gherman (2005), *apud* Schmidt *et al* (2006, p. 82) “[...] controles internos são mecanismos de gestão que devem permear as operações e atividades críticas de forma ampla e eficaz, e devem ser adaptáveis às necessidades próprias de cada entidade.” Com isto o autor afirma a responsabilidade que a Controladoria tem em não apenas identificar eventuais problemas comprometedores dos fluxos processuais de uma organização, mas como também prever as possibilidades de tais ocorrências que com sua multifuncionalidade e proatividade certamente os coibirá.

3.6.13 A Controladoria na Função de *Compliance*

A função de compliance está inserida no contexto da gestão de risco de uma organização, que para Scdmidt (2006, p. 82)

A gestão de risco passou a representar um dos principais focos de gerenciamento nas entidades modernas, por isso, estruturar, implementar e manter sistemas eficazes de controles internos tornou-se um fator fundamental para o sucesso dessa entidades, objetivando a identificação e o gerenciamento dos riscos operacionais, bem como a adequação das políticas e procedimentos internos para atenderem às regulamentações internas e externas.

Neste aspecto o autor afirma que a Controladoria deverá assegurar o aumento da segurança das atividades de uma organização, propiciando fortalecimento na confiança do mercado em relação à entidade, complementando que

A dificuldade em criar sistemas de controles internos estruturados e adequados às necessidades institucionais ensejou, segundo Gherman (2005), a busca de estruturas prontas e flexíveis (*frameworks* – sistemas de controle estruturados com elementos de gestão), cuja funcionalidade deve englobar, no mínimo, os seguintes aspectos:

- Foco nos objetivos de negócio e missão da instituição;
- Gestão de riscos corporativos, notadamente os de natureza operacional;

- *Compliance* (conformidade) com as normas oficiais aplicáveis.

3.6.13.1 Origem do *Compliance*

Sua origem veio em função de constantes mudanças no cenário financeiro mundial, como normatização do Comitê da Basileia, conceituado abaixo, abertura comercial nacional, na década de 90, alinhamento dos países com o mercado mundial, busca de competitividade e diferenciais, gerando um aumento da preocupação dos órgãos reguladores de normas comerciais, em especial as instituições financeiras, os quais inovaram e implementaram novas regras de segurança para estas instituições, criando regulamentações do mercado interno para corresponder as regras financeiras internacionais.

3.6.13.2 Comitê da Basileia

O Comitê de Supervisão Bancária de Basileia (BCBS, sigla de *Basel Committee on Banking Supervision* em inglês) é uma organização que congrega autoridades de supervisão bancária, criada em 1975, pelos presidentes dos bancos centrais dos países do Grupo dos Dez (G-10), Bélgica, Canadá, França, Alemanha, Itália, Japão, Países Baixos, Suécia, Suíça, Reino Unido e Estados Unidos, além de Luxemburgo e Espanha, que não são membros do G-10.

3.6.13.3 Tipos de Controles

Risco Operacional

Consiste no risco da perda resultante de falhas, deficiências ou inadequações de processos internos, em função de práticas inconsistentes das pessoas, sistemas inadequados ou eventos externos.

Eventos de riscos

- Fraudes Internas e Externas

- Demandas trabalhistas, segurança inadequada do local de trabalho;
- Práticas inadequadas relativas a clientes, produtos e serviços;
- Danos a ativos físicos;
- Interrupção de atividades;
- Falhas em sistemas de TI e na execução e cumprimento de prazos estabelecidos das atividades.

Prevenções

- Identificar, avaliar, monitorar, controlar e inibir o risco operacional;
- Registrar e armazenar informações relativas às possíveis perdas associadas ao risco operacional, com mecanismos de informações em tempestividades hábeis à correção das deficiências e do gerenciamento do risco operacional;
- Realização de testes de avaliação dos sistemas de controles de riscos em periodicidades pré-definidas, assegurando um funcionamento adequado;
- Disseminação dos critérios de gerenciamento de risco ao pessoal envolvido nos processos de controles, com mecanismos de conscientização e comprometimento de responsabilidade.

3.6.13.4 Conceito de *Compliance*

Compliance com origem no verbo inglês “*to comply*”, significa observar, estar de acordo, obedecer, cumprir, executar. Sua essência realiza-se no ato de cumprimento do dever, estar em conformidade e fazer com todos em uma organização obedeçam aos regulamentos internos e externos impostos pela sociedade.

Com base neste entendimento, Schmidt *et al* (2006, p. 114) afirma que

Por isso a controladoria tem o papel principal de fazer com que a entidade esteja engajada totalmente nas regras internas e externas que impactam o dia-a-dia de uma gestão. Portanto, é sua responsabilidade fazer com que a entidade e seus colaboradores estejam em conformidade com leis e regulamentos internos e externos, ou seja, fazer com que a entidade esteja em *compliance*.

3.6.13.4.1 Estar em *Compliance*

Dever de cumprir, de estar em conformidade e fazer cumprir regulamentos internos e externos impostos às atividades da Instituição, pelos órgãos reguladores, com base em leis, normas, acima de tudo, uma obrigação individual de cada colaborador dentro da Instituição. *Documento Consultivo : Função de Compliance. Grupo de Trabalho ABBI – FEBRABAN*, acessado em <<http://www.abbi.com.br/funcaoodecompliance.html>>, Janeiro/2010.

3.6.13.4.2 Missão de *Compliance*

Em conjunto com as demais áreas, assegurar, a adequação, fortalecimento e o funcionamento do Sistema de Controles Internos da Instituição, procurando inibir riscos de acordo com a complexidade de seus negócios, bem como disseminar a cultura de controles para assegurar o cumprimento de leis, normas e regulamentos existentes.

4 CONCEITOS E DISSEMINAÇÃO DA CONTROLADORIA

4.1 CONCEITOS

Por tratar-se de um assunto de grande abrangência e com escopo totalmente voltado a otimização da gestão de informações voltadas à realização da missão e eficácia empresarial, a princípio serão abordados e comparados conceitos de fatores relevantes a Controladoria, bem como variáveis-chaves em seu contexto.

Para Catelli *et al* (2001, p. 344):

A Controladoria não pode ser vista como um método, voltado ao como fazer. Para uma correta compreensão do todo, 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.

Seguindo o raciocínio de continuidade da Contabilidade pela Controladoria, certamente esta não pode ser vista como uma norma ou manual, e sim como um órgão responsável em assegurar e disseminar aquilo já executado, dentro de estruturas normatizadas, que correspondam às exigências sociais e fiscais de uma organização. Neste caso, aquilo feito pela Contabilidade e outras ciências, em conformidade com a particularidade de cada empresa, que correspondam aos seus objetivos, em especial a sua missão.

Como Ramo do Conhecimento, os autores acima afirmam que a Controladoria

[...] apoiada na Teoria da Contabilidade e numa visão multidisciplinar, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informações e Modelo de Gestão Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos Gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas.

Esta afirmação reforça o entendimento de que a Controladoria veio para corresponder a estruturas que proporcionassem a ampliação e disseminação do discernimento quanto ao processo de gestão econômica ideal de uma empresa, em conformidade com o seu objetivo e peculiaridades.

Os autores sustentam o enfoque citado quanto a Controladoria, alicerçado no sistema de gestão no modelo Gecon, que segundo Catelli (2001, p. 30) o Gecon

[...] 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.

enumerando as seguintes premissas básicas:

- a empresa é constituída sobre o pressuposto da continuidade;
- a empresa é um sistema em constante interação com o seu ambiente;
- o resultado econômico é o melhor indicador da eficácia empresarial;
- a resultado econômico é a base para a tomada de decisões;
- o Modelo de gestão – derivado das crenças e valores – será a carta magna que corresponde a um conjunto de definições relativas ao processo de gestão empresarial;
- as atividades empresariais são conduzidas, de forma estruturada, por um Processo de Gestão que analiticamente corresponde ao Planejamento, Execução e Controle;
- as informações requeridas pelos Gestores são devidamente suportadas por sistemas de informações.

Este conceito vem de encontro com afirmações de outros autores, como Mosimann e Fisch (1999, p. 90) que afirmam que a missão da Controladoria é “otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas.” E confirmado por Beuren (2002, p. 21), preceituando que:

[...] cada vez mais, o uso de informações contábeis, os dados estatísticos e outras informações processadas pela Controladoria sobre os ambientes interno e externo habilitam, de modo mais qualificado e profissional, os gestores para planejar, dirigir e controlar as operações, indo além da simples observação e supervisão empírica das pessoas envolvidas. O pressuposto é de que os gestores, melhor informados sobre as operações da empresa sob sua responsabilidade, estão em posição de vantagem para aproveitar as ações positivas que contribuem para assegurar a continuidade da organização no mercado.

Desta forma, fica ratificado o entendimento da origem e importância da evolução de uma ciência, em especial, a Controladoria, que conforme análise das fases da Contabilidade originou este novo cenário, com um propósito singular, o de assegurar a manutenção da continuidade de uma empresa.

Como Unidade Administrativa, é conceituado por Catelli *et al* (2001, p. 344) que a Controladoria:

[...] é responsável pela coordenação e disseminação desta Tecnologia de Gestão – quanto ao conjunto teoria, conceitos e sistemas de informações - e também, como órgão aglutinador e direcionador de esforços dos demais gestores que conduzem à otimização do resultado global da organização.

Dentro deste entendimento, os autores afirmam que se “materializa uma área de responsabilidade bem definida”, responsável pela execução das atividades:

- Desenvolvimento de condições para a realização da gestão econômica;
- Subsídio ao processo de gestão com informações em todas as suas fases;
- Gestão dos sistemas de informações econômicas de apoio às decisões;
- Apoio à consolidação, avaliação e harmonização dos planos das áreas.

Segundo Padoveze (2005, p. 3),

[...] a controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques:
 a) como um órgão administrativo com uma missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão e sistema empresa e,
 b) como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências. (Mosimann, p. 85)

e vinculando a Controladoria a outras ciências, complementa que

Sob esse enfoque, a Controladoria pode ser conceituada como o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para a eficácia. (Mosimann, p. 96)

Dentro destes últimos conceitos, Padoveze afirma que para estes autores, apesar da Controladoria utilizar pesadamente a Contabilidade, eles consideram aquela como uma ciência distinta da Contabilidade, reforçando que “Em nossa opinião, a Controladoria pode ser entendida como a ciência contábil evoluída.” Afirmando que “A Controladoria pode ser definida, então, como a unidade administrativa responsável pela utilização de todo o conjunto da Ciência Contábil dentro da empresa.”

4.1.1 Uma Síntese da Controladoria

Segundo Padoveze (2005, p. XV)

Temos notado recentemente um crescente interesse pela área de conhecimento da Controladoria. A base científica da Controladoria é a Contabilidade, a ciência onde repousam os fundamentos da gestão econômica. Temos verificado, todavia, que há entendimentos diferentes do que seja Controladoria. Alguns a entendem como sendo o conjunto de procedimentos do plano orçamentário, com ênfase no controle entre o real e o orçado. Há quem entenda a Controladoria com um órgão de assessoria da diretoria da empresa, gerando relatórios gerenciais a partir da contabilidade. Outros entendem-na como controle interno, auditoria interna e normalização de procedimentos administrativos, incluindo até o setor responsável pela autorização de pagamentos.

Nosso entendimento é que Controladoria é o órgão administrativo responsável pela gestão econômica da empresa, com o objetivo de levá-la à maior eficácia. O foco da Controladoria é a criação de valor para o acionista, valor este que será obtido pelos gestores das diversas atividades desenvolvidas dentro da empresa, inseridas em um processo de gestão claramente definido. A medida da eficácia empresarial é o lucro, e, portanto, ponto-chave da Controladoria e da correta mensuração dos resultados empresariais.

A Controladoria caracteriza-se por ser um órgão de apoio, não de assessoria. Tem papel ativo, com a responsabilidade bem definida de assegurar a obtenção do resultado planejado. Portanto, é sua função apoiar todos os gestores empresariais, em todas as etapas do processo de gestão. Podemos sintetizar a função da Controladoria nos seguintes aspectos:

- Responsável pela gestão econômica do sistema empresa; portanto, gestão com foco em resultados.
- Apoio a todos os gestores das atividades empresariais.
- Construção de um sistema de informação que auxilie os gestores em todo o processo de gestão.

O processo de gestão caracteriza-se pelo ciclo planejamento, execução e controle. O planejamento apresenta-se em três aspectos temporais: planejamento estratégico ou de longo prazo, planejamento operacional (médio e curto prazos) e programação (curto prazo). A execução diz respeito às ações realizadas para efetivar o planejado. O controle é o instrumento administrativo necessário para mensurar a execução das transações realizadas e garantir a retroalimentação e eventual correção de rumos. Toda empresa tem uma série de obrigações criadas pela legislação, que devem ser atendidas sob pena de impedir a continuidade do empreendimento, tais como obrigações legais, societárias, fiscais etc. Parte significativa dessas obrigações deve ser executada pela Controladoria, pois é o órgão que mais capacitação tem para uma série de atividades regulamentares. Desta maneira, além das atividades de gestão econômica, cabe à Controladoria desenvolver uma série de atividades consideradas regulamentares.

4.1.2 O Controller

Como toda área que naturalmente caracteriza um indivíduo ou coletividade para sua representação, a Controladoria apesar de possuir uma estrutura sinérgica, devido à natureza de sua atuação, é representada pelo *Controller*.

Como a própria Controladoria, com características evolutivas versáteis ao decorrer dos tempos, a definição do *Controller*, segundo conceitos encontrados, apresenta-se de formas variadas, porém com ênfases comuns, em especial à Contabilidade, como não poderiam ser diferente, os profissionais destacados para esta responsabilidade sempre foram os da área Contábil, por sua formação dentro da base da Controladoria. Função esta, atualmente sendo exercida por profissionais de outras áreas, como engenheiros, administradores, economistas, porém voltados à gestão de informações geradas pela Contabilidade.

A exemplos da evolução das definições do Controller podem ser comparadas as demonstradas abaixo:

Segundo Gitman (1997, p. 11) Controller é “Funcionário responsável pelas atividades contábeis da empresa, tais como administração tributária, informática, contabilidade de custos e financeira”.

Para Padoveze *et al* (2005, p.33) adotando a posição de Horngren⁶ (p. 9) sobre o controller:

O Controller. O título de controller se aplica a diversos cargos da área de contabilidade, cujo nível e cujas responsabilidades variam de uma empresa para outra (...) Neste livro, o termo controller (às vezes escrito com *p*, *comp*troller, derivado do francês, *compte*, que quer dizer conta) significa o principal executivo da área de contabilidade administrativa. Já vimos que o controller moderno não faz controle algum em termos de autoridade de linha, exceto em seu próprio departamento. Contudo o conceito moderno de controladoria sustenta que, num sentido especial, o controller realmente controla: fazendo relatórios e interpretando dados pertinentes, o controller exerce uma força ou influência ou projeta uma atitude que impede a administração rumo a decisões lógicas e compatíveis com os objetivos.

⁶ HORNGREN, Charles T. *Introdução à contabilidade gerencial*. 5ª. Ed., Rio de Janeiro: Prentice/Hall, 1985.

4.1.2.1 Conhecimentos Exigidos de Um *Controller*

Por tratar-se de uma área com responsabilidade de abrangência geral quanto à realização da missão e eficácia de uma empresa, o profissional imbuído à sua responsabilidade deve possuir qualificações correspondentes a proporção da estrutura e complexidade de uma empresa, variando de uma organização à outra.

Para Schmidt (2006, p. 16):

O entendimento sistêmico pode ser traduzido como a necessidade que o controller possui de conhecer o mercado em que a empresa compete, identificando todas as variáveis macroeconômicas, que podem direta ou indiretamente impactar o processo decisório dos gestores.

O autor afirma que o *controller* precisa entender o funcionamento da cadeia de valores em que a organização está inserida, para ter a capacidade de gerir informações para os gestores quanto aos principais fornecedores e consumidores dos produtos de uma organização. Lembrando que a cadeia de valor é definida como o conjunto de atividades criadoras de valor desde as fontes de matérias-primas básicas, passando por fornecedores até a entrega do produto final, ao consumidor. E que a falta de consideração por essa cadeia de valor pode levar a empresa a uma compreensão inadequada da gestão, especialmente a de custos, que tem a responsabilidade de assegurar a correta distinção e apropriação dos custos e despesas.

4.1.2.2 Qualificações do Controller

Para corresponder adequadamente aos requisitos da função de responsabilidade pela controladoria, o profissional desta área deverá possuir várias qualificações para corresponder a sua demanda.

Conforme Schmidt (2006, p. 42):

As principais qualificações são as seguintes:

- Possuir profundo conhecimento de contabilidade e finanças;
- Entender os princípios de planejamento, de organização e de controle;
- Entender os principais conceitos de tecnologia de informação;
- Conhecimento geral do mercado em que a entidade compete, incluindo forças políticas, econômicas e sociais (visão sistêmica);
- Conhecimento completo da entidade, incluindo tecnologia, produtos, processos, políticas, objetivos, história, organização, crenças e valores, missão etc.;
- Habilidade de gerenciar pessoas e conflitos organizacionais;

- Habilidade para entendimento e comunicação com todos os níveis da administração, entendendo os problemas funcionais relacionados com engenharia, produção, relações industriais, marketing, etc.;
- Habilidade para expressar suas idéias claramente de forma escrita ou através de apresentações informativas;
- Habilidade para motivar outras pessoas para novas ações na busca dos objetivos definidos.

4.1.2.3 O Papel do Controller:

O controle é feito através da organização e reportagem de dados relevantes, o que acarreta em uma influência direta nas tomadas de decisões, de acordo com a missão e objetivos da empresa.

Devido a esta intimidade com as informações da empresa, e sua interação com os propósitos da mesma, o Controller acaba por gerenciar estas informações, como apontou o autor Masayuki Nakagawa na obra “Introdução à Controladoria”: “...o Controller acaba tornando-se responsável pelo projeto de implementação e manutenção de um sistema integrado de informações, que operacionaliza o conceito de que a Contabilidade, como principal instrumento para demonstrar a quitação de responsabilidade que decorrem da *accountability*⁷ da empresa e seus gestores, é suportada pelas teorias da decisão, mensuração e informação”.

Nakagawa aponta este sistema como responsável pela capacitação dos gestores de uma empresa para o planejamento, execução e controle qualificado de suas atividades. Tornando-se assim o Controller, um gestor do sistema e principal executivo das informações de uma empresa.

⁷*Accountability*, segundo Nakagawa (1993, pg 17) “é a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder” .

4.2 DISSEMINAÇÃO DA CONTROLADORIA

Considerando o aspecto informacional no campo da Controladoria, sua característica principal, a sua disseminação deve existir e ocorrer através de canais de comunicação com estruturas criteriosas que possibilitem sua transmissão na mais adequada comunicação possível. Para isto, interessante alguns conceitos sobre a teoria da comunicação, que alicerça uma das principais funções da Controladoria.

4.2.1 Comunicação

Conforme conceitos de alguns autores, a teoria da comunicação representa uma abstração da realidade, não revelando uma verdade total sobre algum assunto, pelo fato desta ser criada por construção humana, se materializando segundo os valores atribuídos e concluídos por expectativas, que a aprovam e aceitam-na como uma realidade, é o que melhor explica Littlejohn (1982, p. 20) *apud* Schmidt *et al* (2006, p. 134), que a teoria da comunicação

[...] pode ser entendida como qualquer representação ou explicação conceitual do processo de comunicação. Dentro de um contexto de análise mais amplo do que seja uma teoria, é importante destacar que ela sempre representa uma abstração da realidade. Por isso, toda teoria se concentra em certos aspectos de um processo, não revelando a totalidade da verdade sobre algo. Isto se deve, principalmente, porque as teorias são construções humanas, não divinas. Elas representam o que os observadores estão verificando a sua volta, mas não toda realidade.

4.2.2 Elementos Básicos da Teoria

- Conceitos;
- Reflexões;
- Explicações;
- Previsões e Enunciados e
- Prescrições de Valor,

é o que afirma o autor, complementando que “Uma teoria pode não possuir todos os elementos, ou alguns podem se destacar mais do que outros, o que não invalida a teoria em si.”

4.2.3 Componentes da Teoria

Interessantes são as explicações dadas por Schmidt *et al* (2006, p. 134), o que não serão detalhadas neste momento para não fugir de foco. O autor afirma que os componentes se dividem:

- Conjunto de conceitos: é a totalidade do mundo simbólico de uma pessoa – tudo que ela sabe ou diz – é função da formação de conceitos.
- Relações entre seus conceitos, dividido em:
 - a) Suposição: com relação presumida ou conjectural;
 - b) Hipótese: apresenta uma suposição de relações a ser testada de alguma forma;
 - c) Enunciados de fato: uma vez verificado uma hipótese, a relação específica é considerada um fato e
 - d) Leis: com a análise de uma relação específica caracteriza um fato e um agrupamento geral de fatos, constituindo uma lei.
 - Explicações e Previsões: A explicação descreve as relações dos elementos e tenta explicar por que tais relações existem. Segundo Schmidt, (2006, p. 135) “Normalmente as relações causais são explicadas através do modelo dedutivo, ou seja: “se [...] então.”
 - Enunciados e Prescrições de Valor: conforme o mesmo autor e página acima:

Mesmo que muitos teóricos defendam sua objetividade, dificilmente não colocam valores pessoais em suas teorias. No caso da teoria da comunicação, vários são os princípios, orientações, prescrições e enunciados implícitos, ou explícitos, do que é bom ou mau no processo de comunicação.

Assim como outro fator ou coisa surgida para suprir uma necessidade, a comunicação seguindo o mesmo ciclo de sua existência, em sua evolução também foram criados modelos específicos a sua atuação e prática, tendo um dos mais conhecidos, e apresentados por Littlejohn (1982, p. 156), apud Schmidt et al (2006, p. 136), abaixo demonstrado:

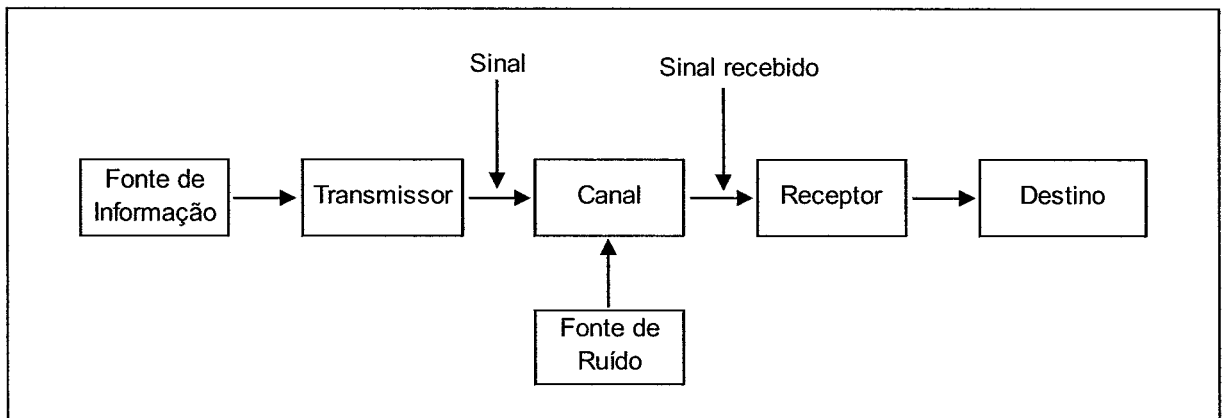


FIGURA 13: Modelo de Comunicação de Shannon e Weaver
 FONTE: Schmidt *et al* (2006, p. 137)

Dentro de um contexto evolutivo, como em outras inovações, o modelo acima obteve destaque significativo na área de comunicação, despertando interesse ao seu estudo e adaptações para aplicações em áreas específicas, como no caso da Contabilidade, como adaptação ao Modelo de Comunicação de Shannon e Weaver, conforme Schmidt *et al* (2006, p. 137):

A partir do modelo básico de comunicação, muitos outros autores desenvolveram seus estudos; entre eles destacam-se Bierman Jr.; Drebin (1979), que apresentaram uma adaptação do modelo básico de comunicação de Shannon e Weaver para o processo de comunicação na Contabilidade.

Este modelo, segundo os autores, pode ser desdobrado em cinco elementos básicos:

1. Fonte da informação: responsável pela produção das mensagens a serem comunicadas ao receptor;
2. Transmissor: opera a mensagem de alguma forma para produzir um sinal possível de ser transmitido através de um canal;

3. Canal: meio utilizado para a transmissão do sinal;
4. Receptor: efetua a operação inversa do transmissor, reconstruindo a mensagem a partir do sinal;
5. Destino: é a pessoa (ou coisa) para a qual a mensagem é dirigida.

Segundo Schmidt *et al* (2006, p. 138):

A Contabilidade, segundo Bierman Jr.; Drebin (1979), possui todos os elementos básicos do processo de comunicação. Estes elementos, hoje em dia, são os seguintes:

1. fonte de informação: os eventos econômicos representam as fontes de informação da Contabilidade;
2. transmissor: o contador observa os eventos econômicos e transmite esta informação;
3. canal: a transmissão da informação é feita através dos relatórios contábeis que formam o canal básico da comunicação contábil;
4. receptor: a mensagem transmitida pode ser recebida pelo pessoal de *staff*, que decodifica e interpreta a mensagem econômica;
5. destino: o pessoal de *staff* decodifica e interpreta a mensagem para ser usada pelo administrador ou tomador de decisão, que é o destinatário final da mensagem. O administrador, ou tomador de decisões, pode ser ao mesmo tempo receptor e destinatário da mensagem.

E assim fica demonstrado o Modelo de Bierman Jr. E Dregbin:

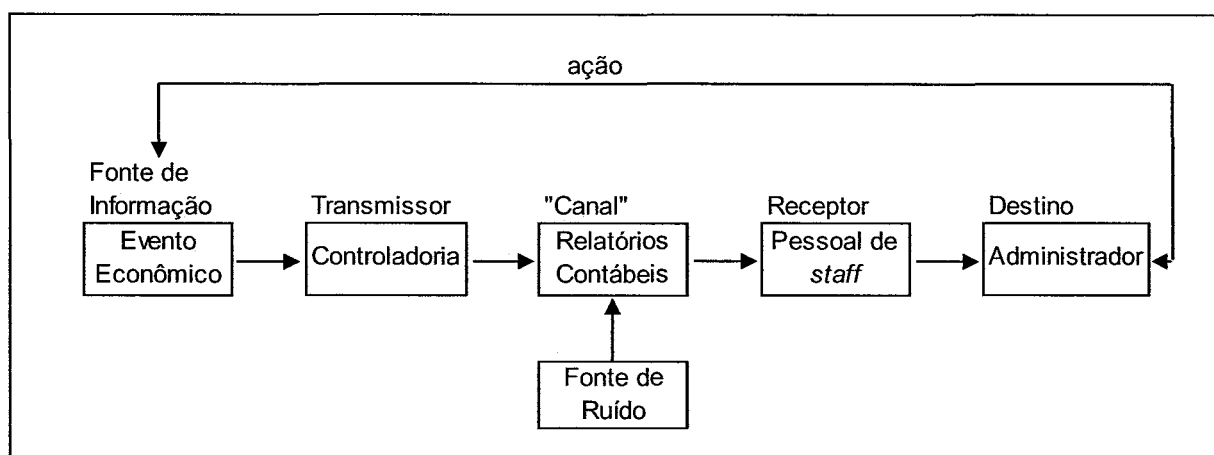


FIGURA 14: Modelo de Comunicação de Bierman Jr. E Drebin
 FONTE: Schmidt *et al* (2006, p. 138)

Segundo Schmidt *et al* (2006, p. 139):

Como um sistema aberto, o sistema de comunicação contábil será afetado pelas ações dos administradores, ou tomadores de decisão, causando um efeito de realimentação no sistema. Dentro do campo mais restrito de análise da teoria da comunicação, destaca-se a teoria da informação.

Com isto, autor evidencia a importância deste modelo, enfatizando a relevância da informação em seu contexto, vindo de encontro com um dos fatores de maior destaque na cenário da Controladoria.

“O processo de comunicação contábil deverá gerar informações que sejam úteis para os vários usuários de uma entidade.” É o que afirma Schmidt (2006, p. 141) e ainda complementado pelo autor *et al* que para que a informação contábil seja útil, deve reunir as seguintes características:

1. oportunidade: a informação deve satisfazer às necessidades dos usuários sempre que necessário;
2. confiabilidade: a informação deve permitir que os usuários possam utilizá-la em suas decisões. Para o usuário a informação deve ser representativa e verificável;
3. clareza: a informação deve ser a mais inteligível possível;
4. comparabilidade: a informação deve ser capaz de satisfazer às necessidades dos usuários de fazer comparações;
5. produtividade: a informação deve levar em consideração a relação custo-benefício;
6. oportunidade: a informação deve ser emitida no momento em que tenha a maior capacidade possível de influenciar o usuário na sua tomada de decisão.

Dentro desta composição estrutural, é notório o destaque da informação, que faz parte significativa da eficácia da Controladoria, realizando-se segundo o êxito do seu processo de comunicação. É o que afirma Schmidt *et al* (2006, p. 142) que

De um modo geral, a Controladoria deverá, através de seus sistemas de informação, municiar seus usuários com informações capazes de instruí-los, aumentando suas habilidades no processo decisório. O processo de comunicação contábil terá sucesso, de acordo com Madonik (1995), no momento em que criar uma linguagem que seja capaz de convencer, influenciar, motivar e controlar pessoas. O sucesso da Controladoria depende do êxito de seu processo de comunicação.

Dentro do conceito acima e evidenciando a Controladoria dentro da visão de um cenário onde esta tenha a Contabilidade como sua base científica principal, ciência esta responsável pela comunicação de dados informacionais, seguindo os preceitos do autor, o processo de disseminação da importância da Controladoria

deve seguir caminhos similares ao que este preceitua, demonstrando que terá êxito “no momento em que criar uma linguagem que seja capaz de convencer, influenciar, motivar e controlar pessoas.”

Partindo deste princípio e vendo a Controladoria inserida em um contexto totalmente voltado ao subsídio informacional à criação de valores em uma organização, tendo como um dos principais pilares a informação, sua realização concretiza-se no cenário econômico de uma empresa, segundo a qualidade de sua atuação.

4.2.1 Modelo de Disseminação

Dentro deste entendimento, o autor deste trabalho acredita que para um processo disseminador adequado de sua importância em uma organização, levando em consideração a questão econômica, a informacional e estratégica, este processo pode ser sustentado e estruturado pelo Gecon e o *Balanced Scorecard*, adaptados ao modelo de Shannon e Weaver e ao modelo adaptado de Bierman Jr.; Drebin (1979), conforme demonstração abaixo:

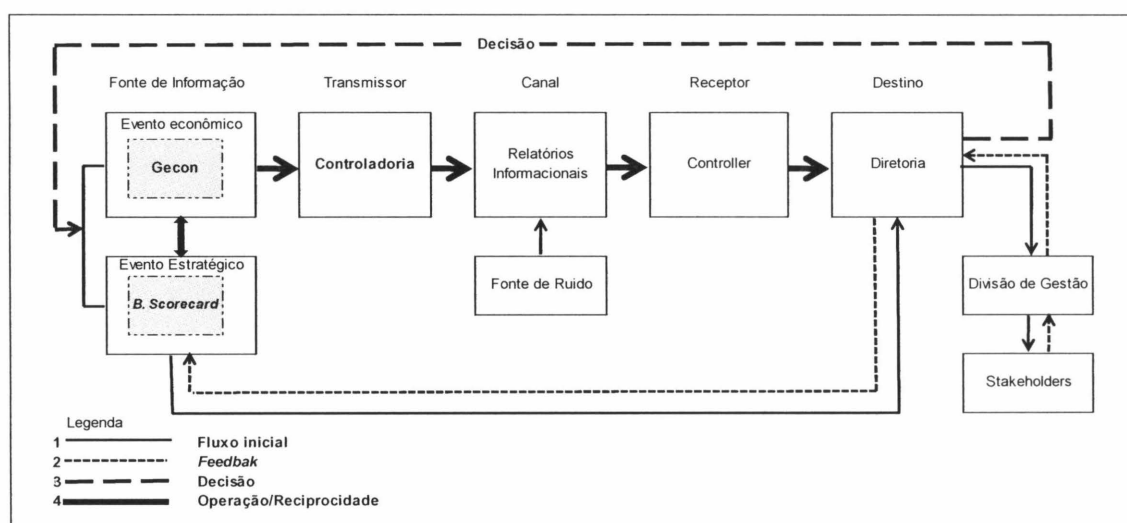


FIGURA 15: Modelo de Comunicação da Importância da Controladoria, adaptado de Bierman Jr. e Drebin

FONTE: adaptado de Schmidt *et al* (2006, p. 138)

Dentro desta simbologia o autor procura evidenciar uma estrutura de fontes e canais disseminadores de dados, dentro do entendimento adquirido segundo conceitos pesquisados neste trabalho.

Partindo de uma visão e entendimento quanto a Controladoria já percebido evidências de uma ciência, porém embasada cientificamente na Contabilidade, sendo uma evolução desta última, em sua evolução como mencionado neste trabalho, surgiram diversas bases e ferramentas de gestão fortalecedoras e sustentadoras desta área. Em termos de sustentação a Controladoria é sustentada pelo Gecon, de acordo com Catelli (2001, p. 344) quando afirma “As bases de sustentação ao nosso enfoque de Controladoria alicerçam-se no GECON” .

Dentro deste conceito e outros esclarecimentos o autor reforça a essência e foco do Gecon, evidenciando sua atuação principal no aspecto econômico de uma organização, quando preceitua seu escopo, afirmando Catelli (2001, p. 31) que “O GECON é inteiramente voltado para a eficácia empresarial, cuja concretização se verifica pela otimização do resultado econômico.”

Assim, com esta definição e entendimento quanto ao Gecon, caracterizando-o como sustentador da Controladoria, em especial quanto ao aspecto econômico, vindo de encontro a um dos objetivos da Controladoria, afirmado por Catelli (2001, p. 345) que

A Controladoria, por este ângulo, estará voltada para modelar a correta mensuração da riqueza (patrimônio dos agentes econômicos), a estruturação do modelo de gestão – notadamente os relacionando com os aspectos econômicos da entidade, incluindo os modelos de decisão e informação – e do sistema de informações.

concluí-se que neste processo de disseminação da importância da Controladoria o Gecon é considerado a principal variável sustentadora da Controladoria no aspecto econômico, o qual subsidia informações para esta propagação e *feedbacks* juntamente com a ferramenta de gestão *Balanced Scorecard*, que conforme entendimentos de conceitos pesquisados até o momento e já abordados neste trabalho, seu escopo é voltado ao aspecto estratégico de uma organização.

Dentro deste contexto de entendimentos, a importância da Controladoria ocorre sustentada por estas duas variáveis, econômica e estratégica, com atuações simultâneas, partindo de um processo estratégico embasado no *Balanced Scorecard*, com a criação de um planejamento estratégico com dados informacionais fornecidos pelo Gecon, sustentadores da importância em questão, seguindo o fluxo legendado na figura 15:

A disseminação da Controladoria poderá ocorrer seguindo os seguintes fluxos:

1. Fluxo inicial: partindo do Balanced Scorecard, com características voltadas a estratégia da organização, simultaneamente com o Gecon, através da disponibilização das informações econômicas, implementa-se um planejamento com mecanismos sinalizadores e conscientizadores da composição, função e importância da Controladoria, com estabelecimentos de critérios, tempos para capacitações, simulações e feedbacks. O Planejamento após aceito, assimilado e aprovado pela direção da empresa, encaminhado para as divisões gestoras da entidade, para capacitação dos respectivos gestores, que após a interação de conhecimento amplo e aceitação geral, conscientizem e capacitem seus colaboradores e stakeholders envolvidos no ambiente empresa;
2. *Feedback*: após a conscientização e capacitação de todos os *stakholders*, inicia-se um processo de *feedback*, seguindo o fluxo setorial contrário, para monitoramento do entendimento e comprometimento adequado a idéia exposta;
3. Decisão: após a mensuração do *feedback* apresentado, a Diretoria concluindo a aderência adequada e necessária, toma sua decisão no sentido de fortalecer o sistema em implementação, inserindo e autorizando a operação de suas atividades dentro das estruturas e exigências da Controladoria; embasada continuamente em suas sustentações.
4. Operações/Reciprocidade: apresentando comprometimento geral com a idéia e o plano, em especial o entendimento e aceitação da Direção, suas operações naturalmente seguirão um ciclo evolutivo, norteados pela Controladoria que permanentemente estará monitorando e modelando eventos necessários, com mecanismos para permanentes inovações, seguindo as oscilações mercadológicas, com implementações de novas metodologias e reciclagens constantes.

5 CONCLUSÃO

Como mencionado neste trabalho, os assuntos relativos à Controladoria possuem abrangência e versatilidade em grande escala, proporcionais as complexidades de mercados, porém com a identificação e destaque de conteúdos relevantes nesta área, foi possível iniciar um entendimento norteador quanto à composição da Controladoria. Sua origem científica, sua função, sua missão e em especial a sua importância para o cenário mercadológico atual, demonstrando tendências não de apenas uma continuidade, mas de uma improvável substituição, em termos de norteadora de gestão, por longos prazos.

Por tratar-se de um assunto de abrangência e contribuições com mensurações ainda limitados, decorrente da velocidade de expansões e evoluções mercadológicas no cenário atual, o acompanhamento adequado de sua evolução e atuação, requer continuados estudos, assegurando sua aplicabilidade coerentemente às carências apresentadas e sofridas pelas empresas de um modo geral.

Pela generalização de atuação e contribuição aos mais diversos ambientes e setores de uma entidade, conclui-se que todos os gestores de uma organização deve ter conhecimento da existência e importância da Controladoria, procurando inteirar-se de sua relevância e funcionamento, com aplicação adequada da mesma em seu empreendimento, de forma que a vincule pelo menos as principais áreas ou operações de uma entidade, com mecanismos de propagação deste organismo em uma empresa.

Assim, encerra-se este trabalho, com uma certeza das importâncias expostas como também da necessidade e objetivos de estudos continuados.

REFERÊNCIAS

CATELLI, Armando, **Controladoria : uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2ª Ed. São Paulo : Atlas, 1999.

CHIAVENATO, Idalberto, **Administração : Teoria, Processo e Prática**. Rio de Janeiro : 4ª Ed. Rio de Janeiro : Eslsevier, 2007.

Documento Consultivo : **Função de Compliance. Grupo de Trabalho ABBI – FEBRABAN**, acessado em < <http://www.abbi.com.br/funcaoodecompliance.html>>, janeiro/2010.

DRUCKER, Peter F. **Introdução à administração**. São Paulo: Pioneira, 1998.

Ernest & Young e FIPECAFI, **Manual de Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS versus Normas Brasileiras**. 1ª. Ed. São Paulo : Ed. Atlas, 2009.

FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - FEA-USP - **Manual das Sociedades por Ações: aplicável também às demais sociedades**: diretor responsável Sérgio de Iudícibus; coordenador técnico, Eliseu Martins; supervisor da equipe de trabalho Ernesto Gelbecke. 7a. ed. São Paulo: Atlas. 2009.

GITMAN, Lawrence J., **Princípios de administração financeira : o papel das finanças e do administrador financeiro**. 7ª. Ed. São Paulo: Editora Harbra, 1995.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, **Contabilidade Gerencial**. 6ª. Ed. São Paulo : Editora Atlas, 1998.

MARION, José Carlos, **Análise das Demonstrações Contábeis : Contabilidade Empresarial**. 2ª. Ed. São Paulo : Editora Atlas, 2002.

MARTIN, Nilton Cano, **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, São Paulo, n. 28, p. 7 - 28, jan./abr. 2002

MARTINS, Eliseu, **Contabilidade de Custos**. 9ª. Ed. São Paulo : Editora Atlas, 2003.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio, **Controladoria : Seu Papel na Administração de Empresas**. 2ª Ed. São Paulo : Ed. Atlas, 1999.

PADOVEZE, Clóvis Luis, **Controladoria Estratégica e Operacional**. São Paulo : Ed. Pioneira Thomson Learning, 2005.

SCHERER, Luciano Marcio, **Manual de editoração e formatação de projetos de pesquisas e monografias**. UFPR, 2009.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos, **Fundamentos de Controladoria**. São Paulo : Ed. Atlas, 2006, (Coleção resumos de contabilidade ; v. 17)

SEVERINO, Antonio Joaquim, **Metodologia do Trabalho Científico**. São Paulo : Cortez, 1993.

SOUZA, Almir Ferreira de; ALMEIDA, Ricardo José de, **O Valor da Empresa e a Influência dos Stakeholders**. São Paulo : Ed. Saraiva, 2006.

SOUZA, Luiz Carlos de, **Controladoria Aplicada aos Pequenos Negócios**. São Paulo : Editoria Juruá, 2008.

UFPR. **Controladoria de Gestão**. Disponível em: <<http://www.contabeis.ufpr.br>>. Acessos em janeiro/2010.