

12 CONTROLADORIA



Lauro Brito de Almeida
Claudio Parisi
Carlos Alberto Pereira

12.1 INTRODUÇÃO

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**.

A Contabilidade tradicional tem-se prestado à mensuração (ainda que conceitualmente falha) de eventos econômicos passados das organizações, na maioria das vezes, em atendimento às necessidades fiscais. Uma gestão com foco na continuidade da organização não se faz extrapolando dados do passado. Para atingir os estados futuros desejados, há que se simular eventos futuros, visto que decisões que se concretizarão no futuro são tomadas no presente.

Assim, a Contabilidade, enquanto ciência, tem uma rica base conceitual da qual devemos nos valer e, interagindo de forma multidisciplinar com os demais ra-

mos do conhecimento, buscar a construção de uma via alternativa à Contabilidade tradicional, cuja base conceitual é inadequada para modelar as informações destinadas ao uso dos gestores.

Como uma evolução natural desta Contabilidade praticada identificamos a Controladoria, cujo campo de atuação são as organizações econômicas, caracterizadas como *sistemas abertos* inseridos e interagindo com outros num dado ambiente. Assim, é nossa proposição – objetivo deste texto – discutir a Controladoria sob a ótica da Gestão Econômica – GECON, estando presente uma visão sistêmica de todas as demandas de informação, sejam elas *internas* ou *externas*.

12.2 QUE É CONTROLADORIA

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.

12.2.1 Ramo do conhecimento

A Controladoria enquanto ramo do conhecimento, 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.

As bases de sustentação ao nosso enfoque de Controladoria alicerçam-se no GECON, de cujos princípios, conceitos e metodologia de operacionalização, tendo em vista nossos propósitos, enumeramos as seguintes premissas básicas:

- a empresa é constituída sobre o pressuposto da continuidade;
- a empresa é um sistema em constante interação com seu ambiente;
- o resultado econômico é o melhor indicador da eficácia empresarial;
- o 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.

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 relacionados com os aspectos econômicos da entidade, incluindo os modelos de decisão e informação – e do sistema de informação. A interação multidisciplinar é verificada pela agregação de conceitos das áreas de economia, administração e sistema de informação, entre outras.

Enquanto ramo do conhecimento, uma ampla gama de assuntos serão objetos de estudo, dos quais destacamos: modelo de gestão, processo de gestão, modelo organizacional, modelo de decisão (teoria da decisão), modelo de mensuração (teoria da mensuração), modelo de identificação e acumulação e modelo de informação (teoria da informação).

Porém, é paradoxal que a sociedade – com maior intensidade nos dias atuais – seja movida por um grande sentimento de mediatismo, em que o enfoque de valor é por “coisas práticas”. Nesta questão, a sociedade esquece, e nós devemos ter um entendimento mais amplo, pois pensar – **teorias** – é o grande (e talvez insubstituível) passo que antecede a toda e qualquer *nova tecnologia*.

Verifica-se, por parte dos menos avisados, um “abismo” quanto ao correto entendimento da vinculação que há entre teoria e prática e que só fica claro com a compreensão do que é tecnologia. O entendimento de Galbraith (1967 apud Harrison, 1975:107) de que tecnologia

“...significa a sistemática aplicação científica ou outros conhecimentos organizados para tarefas práticas...”

põe um fim neste “abismo”.

Por fim, a Controladoria como ramo do conhecimento é que possibilitou a definição do modelo de gestão econômica e o desenvolvimento e construção dos sistemas de informações num contexto de Tecnologia de Gestão.

12.2.2 Unidade administrativa

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

Assim, materializa uma área de responsabilidade bem definida, responsável pela execução das atividades a seguir identificadas:

- ☒ **desenvolvimento de condições para a realização da gestão econômica:** visto que as decisões tomadas na condução das atividades têm como foco o resultado econômico, significa que os gestores devem estar de posse de instrumentos adequados, bem como devidamente treinados;
- ☒ **subsídio ao processo de gestão com informações em todas as suas fases:** os sistemas de informações devem ser disponibilizados para uso direto do gestor, de modo que as informações sejam oportunas;
- ☒ **gestão dos sistemas de informações econômicas de apoio às decisões:** os sistemas de informações devem propiciar informações que reflitam a realidade físico-operacional. A Controladoria é a responsável pela gestão operacional;
- ☒ **apoio à consolidação, avaliação e harmonização dos planos das áreas:** é a maneira de consistir a otimização do todo, constituindo-se num elemento catalisador da sinergia necessária para a otimização do resultado global.

A Controladoria é por excelência uma área coordenadora das informações sobre gestão econômica; no entanto, ela não substitui a responsabilidade dos gestores por seus resultados obtidos, mas busca induzi-los à otimização do resultado econômico. Portanto, os gestores, além de duas especialidades, devem ter conhecimento adequado sobre gestão econômica, tornando-se gestores do negócio, cuja responsabilidade envolve as gestões operacional, financeira, econômica e patrimonial de suas respectivas áreas.

12.3 MISSÃO DA CONTROLADORIA

A gestão das atividades empresariais sob a égide do Modelo GECON é conduzida sob uma perspectiva sistêmica, visto que a maximização isolada dos resultados das partes não conduz necessariamente à otimização do todo. Cabe, então, à Controladoria, por ser a única área com uma visão ampla e possuidora de instrumentos adequados à promoção da otimização do todo, a responsabilidade pelo cumprimento de uma missão muito especial.

A missão da Controladoria será:

Assegurar a Otimização do Resultado Econômico da Organização.

Para que a missão possa ser cumprida a contento, objetivos claros e viáveis estarão sendo estabelecidos. Os **objetivos** da Controladoria, tendo em vista a missão estabelecida, são:

- ✓ promoção da eficácia organizacional;
- ✓ viabilização da gestão econômica;
- ✓ promoção da integração das áreas de responsabilidade.

Atingir este conjunto de objetivos significa a obtenção de resultados econômicos de acordo com as metas e condições estabelecidas, decorrentes de decisões tomadas sob a ótica de gestão econômica num enfoque de abordagem sistêmica. Portanto, é nosso ponto de congruência, se considerarmos a existência de uma hierarquia de objetivos, o objetivo maior da Controladoria é

“... a gestão econômica, compreendida pelo conjunto de decisões e ações orientado por resultados desejados e mensurados segundo conceitos econômicos” (Guerreiro, Catelli e Dornelles, 1997:3).

Sob este ponto de vista, a Controladoria, ao contribuir enquanto área de responsabilidade e conjuntamente com as demais para o cumprimento da missão e continuidade da organização, terá como **filosofia de atuação**:

- coordenação de esforços visando à sinergia das ações;
- participação ativa do processo de planejamento;
- interação e apoio às áreas operacionais;
- indução às melhores decisões para a empresa como um todo;
- credibilidade, persuasão e motivação.

12.4 RESPONSABILIDADE E AUTORIDADE

A Controladoria, em decorrência da missão e objetivos estabelecidos, e para seu efetivo desempenho, terá responsabilidade e autoridade.

12.4.1 Responsabilidade

Conforme a proposta de Modelo de Gestão do GECON, a Controladoria, como qualquer área de responsabilidade de uma organização, tem sua responsabilidade definida claramente, respondendo pelas gestões operacional, financeira, econômica e patrimonial de suas atividades.

Entretanto, por ser uma atividade de coordenação e em decorrência de sua missão, a responsabilidade da Controladoria se diferencia da responsabilidade das áreas operacionais e de apoio. Esta diferença se caracteriza no processo desenvolvido para assegurar a otimização de resultado, conforme descrito a seguir.

É responsabilidade da Controladoria ser a indutora dos gestores, no que diz respeito à melhoria das decisões, pois sua atuação envolve implementar um conjunto de **ações** cujos produtos materializam-se em **instrumentos disponibilizados** aos gestores, conforme Quadro 12.1 a seguir:

Quadro 12.1 Ação e instrumento disponibilizado.

Ação	Instrumento disponibilizado
• Clarificar como as decisões são ou deveriam ser tomadas	Modelo de decisão
• Mensurar corretamente o resultado dos eventos, produtos, atividades e áreas	Modelo de mensuração
• Informar adequadamente os gestores	Modelo de informação

A quota-parte da contribuição da área de controladoria caracteriza-se por buscar a otimização do resultado econômico da empresa, numa atuação sinérgica junto às demais áreas de responsabilidade, provendo toda a base conceitual e operacional relativa aos sistemas de informações. Desta forma, a otimização é viabilizada ao estabelecer um conjunto de requisitos e respectivos objetivos, conforme Quadro 12.2 a seguir:

Quadro 12.2 Requisitos para a otimização do resultado e objetivos.

Requisitos para a otimização do resultado	Objetivos (obtenção de)
• Começa no planejamento	Resultado objetivado
• Requer integração das áreas e visão de longo prazo	Resultado assegurado
• Decorre da otimização do resultado de cada evento/transação	Resultado efetivado
• Requer mensuração adequada	Resultado correto

12.4.2 Autoridade

As organizações empresariais são heterogêneas quanto ao tamanho, à complexidade, à definição das áreas de responsabilidade, entre outras características. Nesta questão, todo o desenho que dará forma a todos os demais subsistemas será em obediência ao estabelecido no Modelo de Gestão.

Independentemente das características das empresas, o grau de autoridade pode ser subdividido em dois níveis – autoridade formal e autoridade informal – e segundo Guerreiro, Catelli e Dornelles (1997:11):

- a. *Autoridade Formal* – quando a matéria envolver a instituição de normas, procedimentos e padrões relacionados com suas atividades e funções;
- b. *Autoridade Informal* – à medida que os assuntos se refiram a aspectos técnicos e conceituais inerentes ao grau de especialização envolvido nas funções de Controladoria, esta passará a adquirir um grau de autoridade informal, conseqüente do domínio dos conceitos e técnicas funcionais de suas atividades. Esse tipo de autoridade se efetiva através da execução de atividade tipicamente de consultoria e assessoria, como órgão de *staff*.

Ainda, com respeito à autoridade informal, é nosso entendimento que, como órgão de *staff*, a atividade desenvolvida tem uma abrangência e comprometimento muito maior. Em verdade, transmuta-se em um órgão de *coordenação*.

12.5 FUNÇÕES

No entendimento de Jucius & Schelender (1974:196), “...funções são *definidas como atos*”. Porém, estes atos não são fortuitos, há uma razão, um imperativo para que aconteçam, pois, de acordo com os autores, “os *propósitos por que as funções ou atos são desempenhados são geralmente referidos como objetivos*”.

As empresas têm uma divisão funcional do trabalho, cujo divisor de águas é a vinculação – destas funções – a suas características operacionais, que são definidas em função do produto e/ou serviço produzido. Uma Área de Responsabilidade, independentemente de quantas atividades a compõe, desempenha uma ou um conjunto de funções. No caso da Controladoria, estas funções estão ligadas a um conjunto de **objetivos**¹ e, quando desempenhadas, viabilizam o processo de gestão econômica. A seguir são discutidas as funções desempenhadas.

1. Estes objetivos decorrem da missão, conforme visto no item 13.3 – Missão da Controladoria.

12.5.1 Subsidiar o processo de gestão

Esta função envolve ajudar a adequação do processo de gestão à realidade da empresa ante seu meio ambiente. Estará sendo materializada tanto no suporte à estruturação do processo de gestão como pelo efetivo apoio às fases do processo de gestão, por meio de um sistema de informação que permita simulações e projeções sobre eventos econômicos no processo de tomada de decisão.

Estará a Controladoria suprindo os Gestores – das diversas áreas – no processo de gestão com instrumentos gerenciais que fornecem informações sobre desempenhos e resultados econômicos. É inerente a esta função monitorar o processo de elaboração do orçamento – e respectiva consolidação – das diversas áreas de responsabilidade da empresa.

12.5.2 Apoiar a avaliação de desempenho

Na avaliação de desempenho, seja dos gestores ou das áreas de responsabilidade, a Controladoria estará:

- ✓ elaborando a análise de desempenho econômico das áreas;
- ✓ elaborando a análise de desempenho dos gestores;
- ✓ elaborando a análise de desempenho econômico da empresa;
- ✓ avaliando o desempenho da própria área.

Ressalta-se que a avaliação de desempenho deve ser feita individualmente por todos os gestores e seus respectivos superiores hierárquicos. A análise elaborada pela Controladoria é mais um subsídio ao processo de avaliação.

12.5.3 Apoiar a avaliação de resultado

Ao apoiar a avaliação de resultado, a Controladoria estará:

- ✓ elaborando a análise de resultado econômico dos produtos e serviços;
- ✓ monitorando e orientando o processo de estabelecimento de padrões;
- ✓ avaliando o resultado de seus serviços.

12.5.4 Gerir os sistemas de informações

Desempenhando a função de gerir os sistemas de informações, estará a Controladoria:

- ✓ definindo a base de dados que permita a organização da informação necessária à gestão;
- ✓ elaborando modelos de decisão para os diversos eventos econômicos, considerando as características físico-operacionais próprias das áreas, para os gestores;
- ✓ padronizando e harmonizando o conjunto de informações econômicas (Modelo de Informação).

12.5.5 Atender aos agentes do mercado

A empresa é um sistema aberto e, conseqüentemente, interage com o meio ambiente, trocando os mais diferentes tipos de recursos/produtos. Ante a esta condição é função da Controladoria atender às demandas externas, da seguinte forma:

- ✓ analisando e mensurando o impacto das legislações no resultado econômico da empresa;
- ✓ atendendo aos diversos agentes do mercado, seja como representante legal formalmente estabelecido, seja apoiando o Gestor responsável.

12.6 INSTRUMENTOS DA CONTROLADORIA

No contexto da gestão econômica, visto que "...a execução das atividades, (...) por sua vez é condição para o desempenho das funções..." (Almeida, 1996:27), a Controladoria, na execução de suas atividades, deve utilizar-se de dois instrumentos fundamentais: *Processo de Gestão* e *Sistemas de Informações*.

12.6.1 Processo de gestão

Na gestão das diversas atividades, os gestores devem planejar cuidadosamente suas ações, implementar planos adequados e proceder a uma avaliação sistemática do desempenho realizado ante os planos idealizados. Para tanto, o desempenho de suas funções será em conformidade com um Processo de Gestão estruturado, que analiticamente compõe-se das seguintes etapas:

- ➔ planejamento estratégico, operacional e programação;
- ➔ execução;
- ➔ controle.

A etapa de *planejamento estratégico* é o momento em que cenários futuros são antecipados e oportunidades e ameaças são identificadas. O produto obtido é um conjunto de diretrizes estratégicas de caráter qualitativo que visa orientar a etapa de *planejamento operacional*, que consiste em formular vários planos operacionais alternativos e optar por um.

A *programação* é o momento em que o que foi planejado é adequado às condições do dia-a-dia, porém sua efetiva realização é o que caracteriza a execução. A etapa de *controle* tem múltiplos aspectos (avaliação de desempenho, de resultados, etc.), sendo primordial o enfoque de garantir que as atividades sejam realizadas de acordo com o previamente estabelecido nos planos.

Conforme definido no Modelo de Gestão, o processo de gestão será voltado para a otimização do resultado econômico – das partes e por conseqüência do todo – estruturado, devidamente formalizado e, para tanto, apoiado pelos sistemas de informações.

12.6.2 Sistemas de informações

Para suportar o Processo de Gestão com informações adequadas, nas decisões requeridas em suas diversas etapas, a Controladoria estará disponibilizando um sistema de informações gerenciais. Os subsistemas componentes serão modelados e construídos com base em conceitos econômicos. Seus subsistemas são:

- ➔ simulações;
- ➔ orçamentos;
- ➔ padrões;
- ➔ realizado.

Este conjunto de subsistemas, considerando as particularidades de cada um no atendimento a cada etapa do processo de gestão, viabilizarão o seguinte conjunto de ações:

- ✓ induzir os gestores à decisão correta;
- ✓ apurar os resultados econômicos dos produtos, atividades, áreas, empresas etc;
- ✓ refletir o físico-operacional;
- ✓ permitir a avaliação de resultado dos produtos e serviços;
- ✓ permitir a avaliação de desempenho.

Nessa seqüência, os sistemas de informações serão totalmente integrados ao processo de gestão, apoiando-os em todas as fases, conforme identificado no Quadro 12.3.

Quadro 12.3 Processo de gestão e sistemas de informações.

Processo de Gestão	Sistemas de Informações
Planejamento Estratégico	Sistema de informações sobre variáveis ambientais
Planejamento operacional: Pré-planejamento	Sistema de simulações de resultados econômicos (pré-orçamentário) Sistema de orçamentos (gerenciais)
Planejamento de longo, médio e curto prazos	Sistema de padrões
Execução	Sistema de informações de resultados realizados (integrado ao sistema de orçamentos)
Controle	Sistema de informações para avaliação de desempenhos e de resultados

A integração existente entre os subsistemas componentes produzirá informações comparativas entre desempenhos orçados, padrões e realizados, obedecendo a uma mesma base conceitual, não possibilitando discussões estereis na Avaliação de Desempenhos e Resultados.

O dinamismo do dia-a-dia tem como consequência alterações que impõem uma nova realidade às atividades empresariais. Os sistemas de informações estarão captando estas alterações, cujos reflexos devem ser prontamente refletidos nos orçamentos flexíveis, e assim permitindo ajustes, identificação e evidenciação das causas de variações entre os desempenhos planejados e realizados. Dessa maneira, o impacto das variáveis externas e internas sobre o desempenho da empresa é evidenciado por meio das variações orçamentárias.

12.7 CONCLUSÕES

A Controladoria, para ser eficaz em sua missão, é profundamente dependente da cultura organizacional vigente. Essa cultura organizacional tem sua gênese no Subsistema Institucional e, em função da missão, crenças e valores, será definido o Modelo de Gestão que estabelece a maneira como a empresa será conduzida.

A Controladoria contribuirá com suas crenças e valores na definição do Modelo de Gestão, no estabelecimento, entre outras, das seguintes "regras" para os gestores:

- ✓ grau de autonomia dos gestores;
- ✓ processo de gestão;
- ✓ avaliação de desempenhos;
- ✓ sistema de recompensas/punições.

Dessa forma, ao participar na definição do Modelo de Gestão, divulgar os conceitos de gestão econômica, disponibilizar os instrumentos necessários e zelar pelo pronto atendimento, caracteriza-se a Controladoria como um Agente de Mudanças Comportamentais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Lauro Brito de. *Estudo de um modelo conceitual de decisão, aplicado a eventos econômicos, sob a ótica da gestão econômica*. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FEA/USP), São Paulo : USP, 1996.

GUERREIRO, Reinaldo. *Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação*. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia Administração e Contabilidade. (FEA/USP). São Paulo : USP, 1989.

_____. CATELLI, Armando, DORNELLES, João Aldemir. *Uma contribuição para resgate da relevância da contabilidade de custos para a administração*. Trabalho apresentado no XVI Congresso Argentino de Profesores Universitários de Costos – 1ª Jornadas Iberoamericanas de Costos y Contabilidad de Gestión, Ont. 1994.

_____. *A controladoria sob o enfoque GECON – gestão econômica: A experiência da Caixa Econômica Federal do Brasil*. Trabalho apresentado a CONTHAB, Mar. 1997.

HARRISON, E. Frank. *The managerial decision-making process*. Boston : Houghton Mifflin, 1975.

JOHNSON, H. Thomas, KAPLAN, Roberto S. *Relevance lost*. Boston : Harvard Business School Press, 1987.

JUCIUS, Michael J., SCHLENDER, William E. *Introdução à administração*. São Paulo : Atlas, 1971.