PROPOSTA DE UM MODELO IDEAL DE ATUAÇÃO EMPRESARIAL COM ENFOQUE NA CONTROLADORIA

Heloisa Helena Rocha Maia
Jorge de Souza Pinto

Resumo:

Entender a dinâmica dos fatos, planejar alternativas de ação, sinergizar resultados são algumas das razões para o estudo dos subsistemas empresariais. Este artigo trata de sete subsistemas básicos: institucional, modelo de gestão, subsistema de gestão, organizacional, social, físico-operacional e de informação A identificação dos requisitos dos subsistemas, além de justificar sua própria existência, conduz à compreensão do sistema empresa como um todo. Ao considerar as unidades de negócio (compras, produção, vendas, contabilidade, suprimentos etc.) como células do sistema empresa, tendo em si a composição global, os subsistemas passam a ser nelas evidenciados revelando, entretanto, características peculiares. Este trabalho vislumbra a Controladoria como unidade de negócio e caracteriza os subsistemas empresariais na sua área de atuação. À Controladoria, é delegada a busca pela sinergia dos resultados de cada unidade. O Controller deve atuar como um comunicador nesta estrutura sistêmica racional cujo objetivo maior é a melhor atuação empresarial.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão Econômica, Custos e Sistemas de Informação o papel da controladoria*

PROPOSTA DE UM MODELO IDEAL DE ATUAÇÃO EMPRESARIAL COM ENFOQUE NA CONTROLADORIA

Heloisa Helena Rocha Maia
FIPECAFI – Pesquisadora
Universidade de São Paulo – Mestranda em Controladoria e Contabilidade
R. do Anfiteatro, 295/208. Bloco G. Cidade Universitária. São Paulo (SP)
05.508-900 heloisa@mailbr.com.br hhrm@usp.br fone: (011) 818-3298 (208)

Jorge de Souza Pinto
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul - Campus de Três Lagoas – Professor
Universidade de São Paulo - Mestrando em Controladoria e Contabilidade
Av. Rosário Congro, 2247 – Jd. Primaveril – Três Lagoas/MS – CEP 79.603-110
jorgeval@netx.com.br

Entender a dinâmica dos fatos, planejar alternativas de ação, sinergizar resultados são algumas das razões para o estudo dos subsistemas empresariais. Este artigo trata de sete subsistemas básicos: institucional, modelo de gestão, subsistema de gestão, organizacional, social, físico-operacional e de informação

A identificação dos requisitos dos subsistemas, além de justificar sua própria existência, conduz à compreensão do sistema empresa como um todo. Ao considerar as unidades de negócio (compras, produção, vendas, contabilidade, suprimentos etc.) como células do sistema empresa, tendo em si a composição global, os subsistemas passam a ser nelas evidenciados revelando, entretanto, características peculiares.

Este trabalho vislumbra a Controladoria como unidade de negócio e caracteriza os subsistemas empresariais na sua área de atuação. À Controladoria, é delegada a busca pela sinergia dos resultados de cada unidade. O *Controller* deve atuar como um comunicador nesta estrutura sistêmica racional cujo objetivo maior é a melhor atuação empresarial.

6. Gestão Econômica, Custos e Sistemas de Informações: O Papel da Controladoria

INTRODUÇÃO

Os dirigentes das empresas buscam um modelo ideal de atuação para enfrentar o crescimento da concorrência e as constantes mudanças ambientais. Tendo em vista o processo de interação dinâmica entre a empresa e seu meio ambiente, a informação vem se tornando um recurso cada vez mais estratégico. Consequentemente, o papel da Controladoria vem ganhando destaque por ser o órgão dentro da empresa responsável pelo sistema de informações que apoia o processo de planejamento e controle de gestão.

De acordo com Catelli[1], gestão pode ser entendida como o processo em que o gestor leva a empresa a uma situação objetivada a partir de uma situação atual, através do processo de tomada de decisões que conduz a empresa à sua missão[2].

A gestão contemporânea, baseada na visão sistêmica da empresa, está voltada para o atendimento das necessidades dos diversos grupos da sociedade e, concomitantemente, à garantia de sua própria sobrevivência. O contínuo atendimento dessas necessidades, através da otimização de resultados, exprime o grau de atendimento da eficácia. Portanto, a eficácia de uma empresa resume-se no cumprimento de sua missão.

Este estudo propõe a busca de um modelo sistêmico ideal de atuação para atingir a eficácia empresarial tendo como enfoque a Controladoria como uma unidade de negócio[3].

Para formatar melhor este objetivo são levantadas as seguintes questões:

- Qual a configuração ideal do sistema empresa para a otimização do resultado, ou seja, quais são seus subsistemas?
- Quais são os requisitos conceituais básicos de cada subsistema na busca da excelência empresarial?
- Qual o papel e estrutura sistêmica básica da Controladoria na busca da eficácia da empresa?

O objetivo do artigo e as questões acima são suportadas nas seguintes premissas[4]:

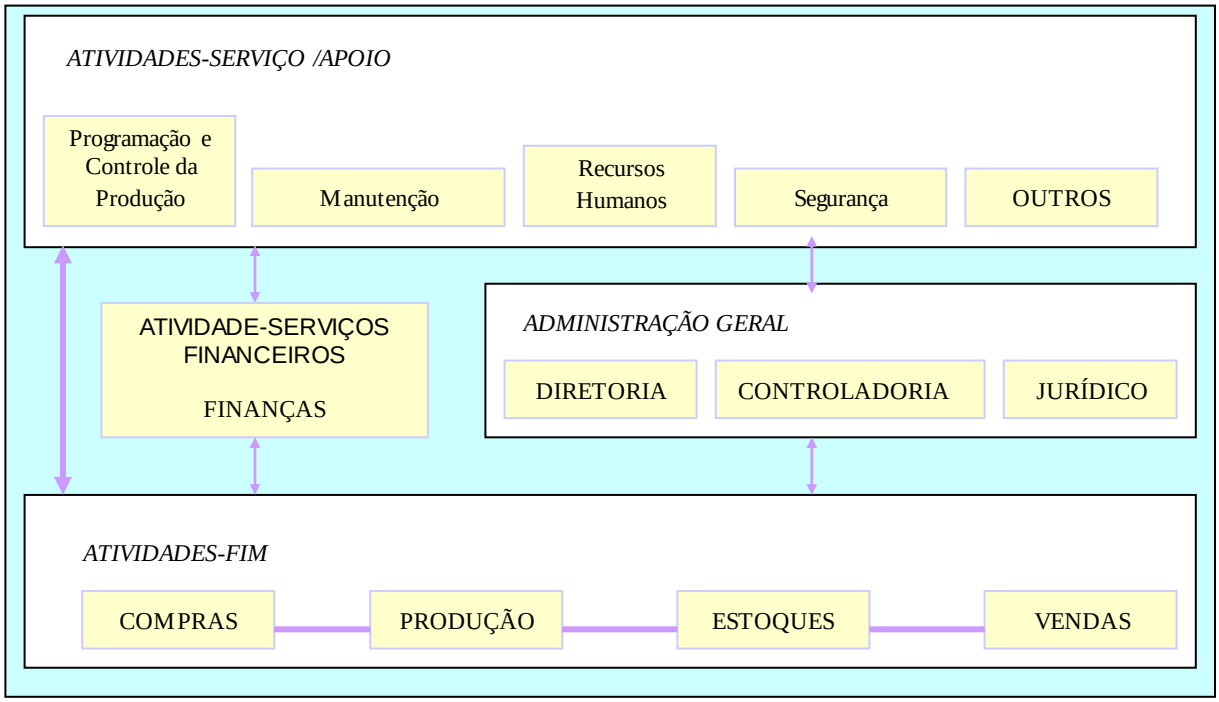
- a empresa é um sistema aberto;
- a missão é a razão da existência de uma organização;
- o cumprimento da missão confere a condição de organização eficaz;
- o resultado econômico global é o melhor indicador da eficácia empresarial sendo apurado em cada unidade de negócio evidenciando a eficácia individual de cada gestor;
- os gestores são competentes contribuindo para a missão da empresa;
- o somatório dos resultados ótimos das partes, não, necessariamente, corresponde ao resultado ótimo da empresa;
- a controladoria caracteriza-se como unidade de negócio, tendo a empresa a seguinte estrutura funcional básica:

[1] Notas de aula da disciplina Controladoria. Curso de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade. FEA/USP

[2] Missão social da empresa: otimizar a satisfação das necessidades dos indivíduos da sociedade. (GECON/FEA/USP - Conjunto de transparências)

[3] Segmento da organização onde um gestor individual é responsável pelo desempenho.

[4] Premissas assumidas pela Gestão Econômica – Laboratório de Gestão Econômica da FEA/USP.



Segundo Porter apud Riccio (1993, p.13), "*... a vantagem competitiva não pode ser compreendida observando-se a empresa como um todo. Ela tem sua origem nas inúmeras atividades distintas que uma empresa executa no projeto, na produção, no marketing, na entrega e no suporte de seu produto.*"

Dessa forma, a Controladoria como as demais áreas da empresa (compras, produção, marketing, finanças etc.) é vista como uma unidade de negócio que produz resultado econômico através do consumo de recursos e geração de produtos e serviços.

Dependendo das necessidades peculiares de cada empresa surgem novas áreas alterando a estrutura funcional.

E quanto à estrutura conceitual sistêmica da empresa? Permanece inalterada?

1 - VISÃO SISTÊMICA DA EMPRESA

Segundo Optner (1972, p. 3): *"Um sistema é definido como algum processo em funcionamento de um conjunto de elementos, cada um deles funcional e operacionalmente unido na consecução de um objetivo."*

Tomando a idéia de "processo em funcionamento" citada na definição, tem-se que o sistema empresa envolve um ciclo dinâmico de inputs (entrada de recursos), processamento e outputs (geração de produtos e serviços) com o ambiente em que se insere. Apoiado nesse ciclo, o sistema empresa coleta do meio ambiente os recursos que lhes são necessários - financeiros, humanos, tecnológicos, materiais etc. – que sofrem um processo de transformação gerando produtos e serviços. Esses outputs devem possuir estreita relação com as entidades usuárias e fornecedoras do meio ambiente, formando uma cadeia de relacionamentos.

A harmonia do sistema empresa depende da perfeita interação de seus subsistemas. Para a busca de um modelo ideal de atuação são propostos os seguintes subsistemas:

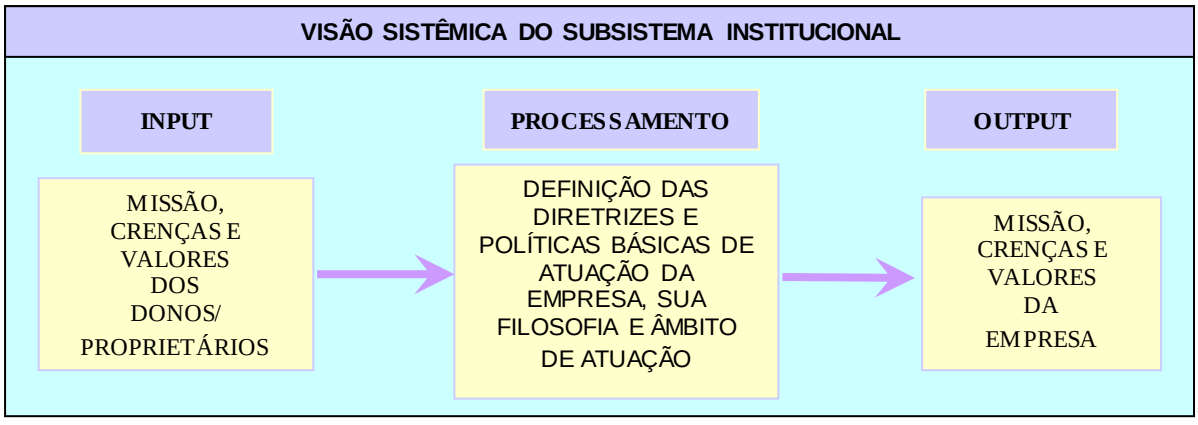
- ❖ Subsistema Institucional: define a missão, as crenças e valores da empresa;
- ❖ Subsistema Modelo de Gestão: conjunto de princípios permanentes voltados à gestão empresarial estabelecidos pelos donos para o cumprimento dos gestores;
- ❖ Subsistema de Gestão: diz respeito ao processo decisório da empresa para atingir seus propósitos, cumprir sua missão;
- ❖ Subsistema Organizacional: conjunto das relações entre as pessoas necessárias à realização das tarefas de forma a atingir o objetivo das organizações através do agrupamento em departamentos e definição da amplitude administrativa;
- ❖ Subsistema Social: tem como objetivo criar um clima organizacional favorável, estabelecer os comportamentos exigidos pela organização;
- ❖ Subsistema Físico-Operacional: corresponde ao complexo de atividades de apoio, atividades fins e de corporate da organização, dimensiona as variáveis internas e externas dos relacionamentos da empresa;
- ❖ Subsistema de Informação: tem como objetivo apoiar o processo de gestão, o processo de tomada de decisão servindo-se como um "sistema nervoso" da empresa. Esse subsistema é responsável pela geração, processamento e distribuição da informação interagindo os demais subsistemas.

2- SUBSISTEMAS EMPRESARIAIS: REQUISITOS E PROCESSO FÍSICO-OPERACIONAL

2.1- Subsistema Institucional

Este subsistema tem como escopo dar o direcionamento da empresa frente ao ambiente externo a partir das crenças e valores dos donos formando a missão, crenças e valores da empresa. O subsistema deve apresentar como requisitos:

- ♦ ser definido a partir das crenças e valores dos donos;
- ♦ ser formalizado tendo a empresa um documento para nortear o conjunto de diretrizes básicas;
- ♦ ser validado pela sociedade compreendendo o exercício de atividades lícitas e que satisfaçam às necessidades do ambiente;
- ♦ ser divulgado, interna e externamente, possibilitando o conhecimento das diretrizes institucionais da empresa.



2.2- Subsistema Modelo de Gestão

Conforme Catelli et all (1995, p. 55), "*o modelo de gestão poderá ser explicitado, em termos de definir-se claramente quais os propósitos da empresa, o que se espera de cada um dos gestores, bem como qual será o sistema de recompensas a ser adotado ... Assim, numa organização ideal, o modelo de gestão refletirá as idéias, crenças e valores dos proprietários ou principais executivos, as quais estarão disseminadas por toda a organização, sendo, pois, plenamente aceitas por todos os gestores, os quais buscarão no modelo de gestão as orientações para as suas decisões."*

Com base na assertiva acima, verifica-se que a existência desse subsistema é justificada em função da preocupação com a prestação de contas dos gestores aos donos. Através do subsistema modelo de gestão deve ser definido:

- o estilo de gestão;
- papéis e posturas esperados dos gestores;
- poderes e responsabilidades;
- o processo de gestão;
- a avaliação dos gestores e da gestão;
- um cronograma de interações.

Este subsistema deve revestir dos seguintes requisitos para configurar-se como um subsistema integrante do modelo ideal de atuação da empresa:

⇒ o estilo de gestão deve ser participativo, envolvendo todos os gestores a fim de proporcionar a otimização do todo. Esta interação deve realizar-se em vários níveis com o compartilhamento de ações, guardadas as relações hierárquicas. Como bem coloca Bio (1987, p. 174*), "Organizações menos coercitivas e mais democráticas, podem ser ágeis, flexíveis e adaptativas e, assim, tornarem-se mais eficientes e eficazes; pela simples razão de que a habilidade de gerenciar mudanças de modo competente é cada vez mais crítica para as organizações;"*

⇒ cada gestor é "dono" de sua área devendo todas as ações priorizar o cumprimento da missão da empresa. Com isso torna necessário levar em consideração as conseqüências de suas ações nas demais áreas;

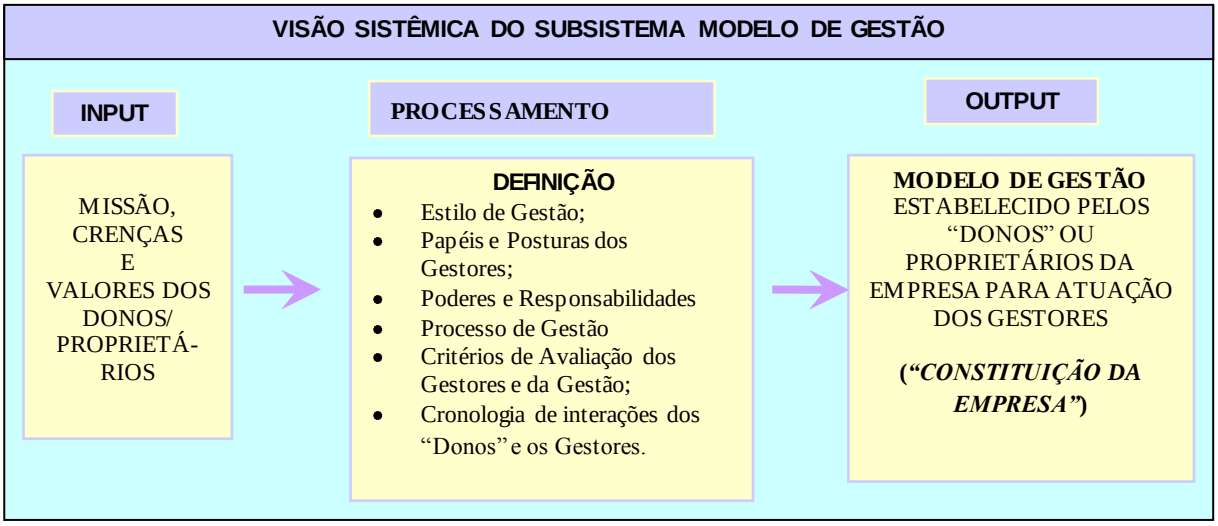
⇒ a postura dos gestores deve ser empreendedora, ousada e dinâmica na busca incisiva da eficácia empresarial;

⇒ ao projetar um modelo ideal de atuação, os donos devem definir os limites e responsabilidades dos gestores em cada unidade de negócio, ou seja, definir os eventos pelos quais cada gestor deve tomar decisões. O modelo de gestão deve permitir a avaliação da gestão e dos gestores das diversas áreas (compra, produção, vendas, contabilidade, controladoria etc.) com base nos resultados econômicos gerados;

⇒ o processo de gestão deve envolver as fases de planejamento, execução e controle estabelecendo diretrizes, dentro de uma participação integrada de todos os gestores das áreas para conduzir a empresa à situação objetivada;

⇒ os gestores devem ser avaliados pelo resultado econômico gerado por suas decisões, ou seja, o modelo de decisão de cada área deve proporcionar a escolha da melhor alternativa que conjugue os aspectos operacionais, econômicos, financeiros e patrimoniais de cada transação;

⇒ deve ser estabelecido um cronograma de interações constantes que possibilite aos proprietários da empresa o acompanhamento das operações e os resultados gerados por cada unidade de negócio. Isto significa dizer que os proprietários devem participar da validação dos planos.

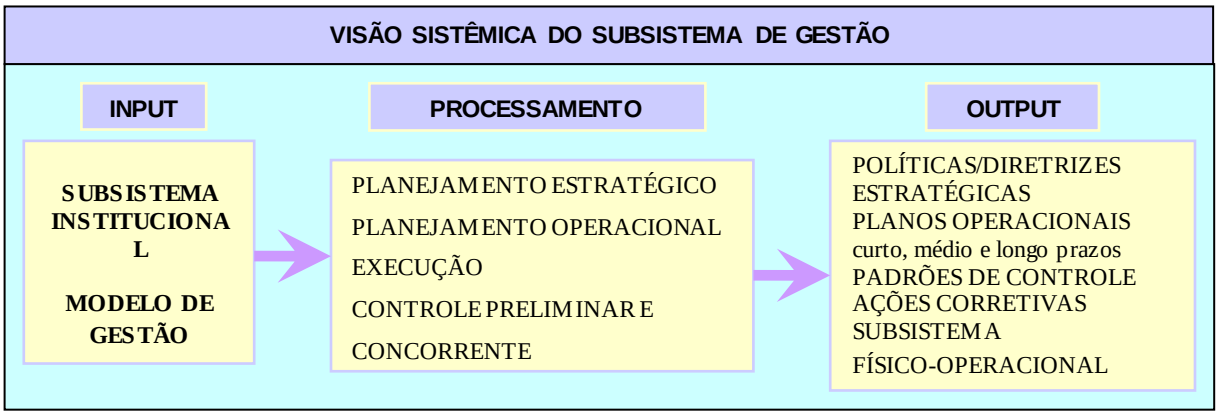


2.3- Subsistema de Gestão

Segundo Catelli et all (1995, p. 47), "*... o subsistema de Gestão é caracterizado como o processo de planejamento, execução e controle. A fase de execução das atividades operacionais é o ponto fundamental que caracteriza o estado dinâmico do sistema empresa. Nessa condição a empresa interage intensamente com o meio ambiente, obtendo os recursos de que necessita, transformando-os em bens e serviços e ofertando-os novamente ao meio ambiente.*"

Este subsistema depende da definição dos subsistemas institucional e do modelo de gestão. Enquanto o subsistema institucional norteia o processo de gestão, através do dimensionamento da missão da empresa, determinando "aonde" deve chegar o processo de gestão, o subsistema modelo de gestão indica "como" alcançar a situação objetivada. A existência do subsistema de gestão é justificada pela intenção dos gestores em conduzir a empresa a uma situação objetivada a partir da situação atual.

A figura abaixo ilustra a visão sistêmica do subsistema de gestão, em que a interação dos gestores das várias áreas converge para o estabelecimento do planejamento estratégico reunindo as diretrizes e políticas estratégicas (planejamento estratégico) para conduzir a empresa à sua missão. Posteriormente, segue o planejamento operacional que transforma o planejamento estratégico em planos operacionais de curto, médio e longo prazos a serem executados e controlados.



Para poder orientar-se para a gestão de resultados econômicos (definido no modelo de gestão), este subsistema deve possuir um conjunto de modelos que irão dar suporte à tomada de decisão compreendendo os modelos de mensuração, informação e decisão.

O *modelo de mensuração* avalia o impacto econômico dos eventos e transações, apurando o resultado correto. O *modelo de decisão* suporta a análise das alternativas sob os aspectos operacional, econômico, patrimonial e financeiro escolhendo a alternativa que otimiza o resultado da empresa a fim de atingir a eficácia empresarial. E, o *modelo de informação*, parte integrante do subsistema de informação, será tratado em tópico específico, na abordagem desse subsistema.

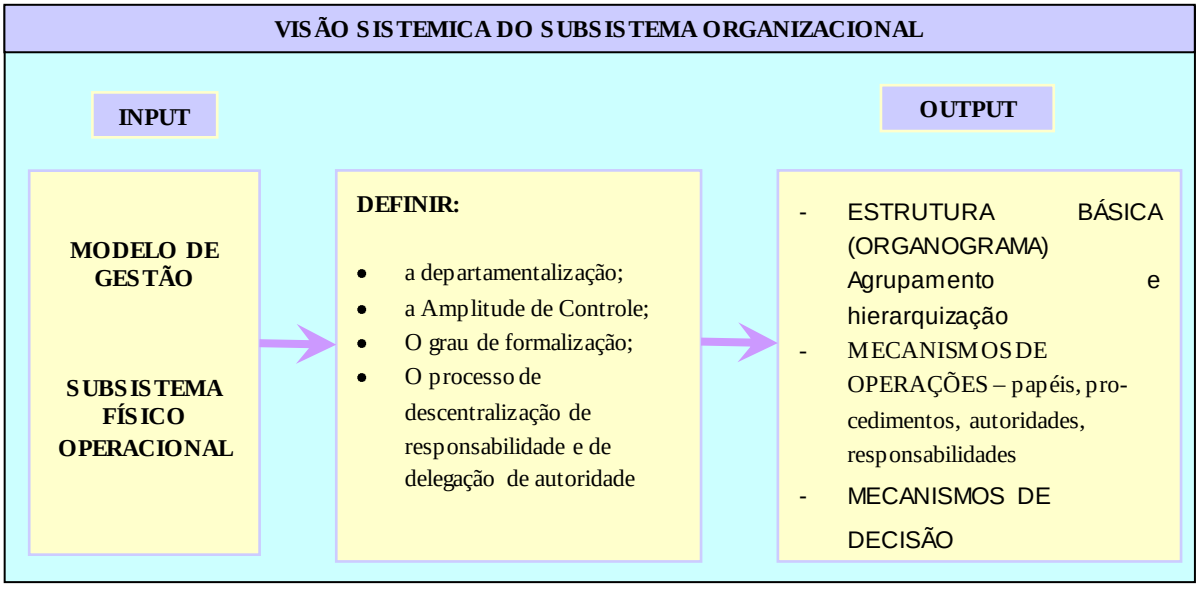
2.4- Subsistema Organizacional

O Subsistema Organizacional tem como objetivo proporcionar uma estrutura lógica para inter-relacionar os diversos recursos e fatores necessários ao cumprimento da missão da empresa. Conforme coloca Perez Júnior et all (1997, p. 32), "*a autoridade e o poder são delegados através de toda estrutura organizacional.*" Sendo assim, a importância desse subsistema está diretamente relacionada com o tamanho da organização e a diversidade de suas atividades que demandam acentuados processos de descentralização, departamentalização, entre outros.

Segundo Jucius e Schlender (1974) a organização tem uma série de elementos importantes, que consubstanciam com os seguintes pré-requisitos:

- a estrutura organizacional deve ser estabelecida de modo que os vários executivos e empresários sejam ligados entre si num arcabouço efetivo;
- as diversas normas devem ser esquematizadas e estabelecidas;
- deve ser contratado o pessoal que será treinado para preencher os cargos de estrutura e também para atender às normas de procedimento;
- devem ser procurados os diversos materiais, equipamentos, instrumentos e recursos necessários.

Através deste subsistema, espera-se a organização dos recursos técnicos, materiais, humanos e de gestão em uma disposição adequada que possibilite o cumprimento da missão da empresa, sendo estruturado através de organogramas, mecanismos de operação e mecanismos de decisão.



Os processos de formalização, departamentalização, descentralização e determinação da amplitude de controle são definidos com base nos subsistemas Modelo de Gestão e Físico-Operacional. Dessa situação, emerge o conceito de *Accountability*, que conforme Nakagawa (1993), consiste na obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder.

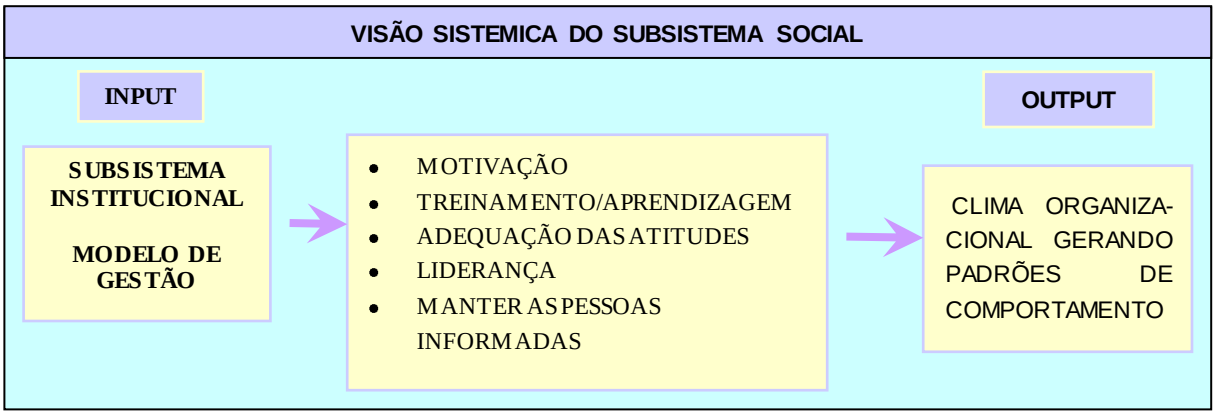
2.5 - Subsistema Social

Segundo Guerreiro (1996, p. 84), *"esse subsistema diz respeito ao conjunto dos elementos humanos da organização, envolvendo assim as características e variáveis relacionadas com os indivíduos: objetivos, capacitação, motivação, necessidades, liderança, entre outros aspectos igualmente relevantes."*

O Subsistema Social volta-se para atender a missão, as crenças e valores da empresa e aos procedimentos estabelecidos pelo Subsistema Modelo de Gestão. Entretanto, para manter um clima organizacional satisfatório, este subsistema deve atentar para os interesses individuais e dos grupos que formam a organização ou com ela se interrelacionam.

Sendo a empresa um complexo sistema social e, sob uma perspectiva sistêmica, propõem-se os seguintes requisitos para que o subsistema social faça parte do modelo ideal de atuação empresarial:

- sinergia entre os objetivos pessoais e os objetivos da empresa;
- os gestores devem ter espírito de liderança e conhecimentos multidisciplinares para interpolarem suas decisões com variáveis diversas;
- a motivação vem da capacidade de aglutinar indivíduos com especialidades e crenças diferentes em atingir o objetivo maior que é a missão da empresa;
- possibilitar o feedback dos indivíduos e dos gestores.



Através deste subsistema torna-se possível criar um clima organizacional que irá permear as atividades da empresa com a otimização das relações dos indivíduos na busca da eficácia organizacional.

2.6 - Subsistema Físico-Operacional

Este subsistema proporciona o arcabouço lógico de todas as atividades[5] a serem desenvolvidas na empresa. O sucesso da empresa depende da perfeita interação dessas atividades entre as unidades de negócio e com o meio ambiente.

No ambiente interno, o subsistema Físico-Operacional formata as atividades fins, de apoio e de corporate, através da estrutura funcional, e, no ambiente externo, delineia as relações com as entidades próximas - fornecedores e clientes diversos – e com as entidades de outros ambientes - Governo, entidades sociais, regulatórias etc.

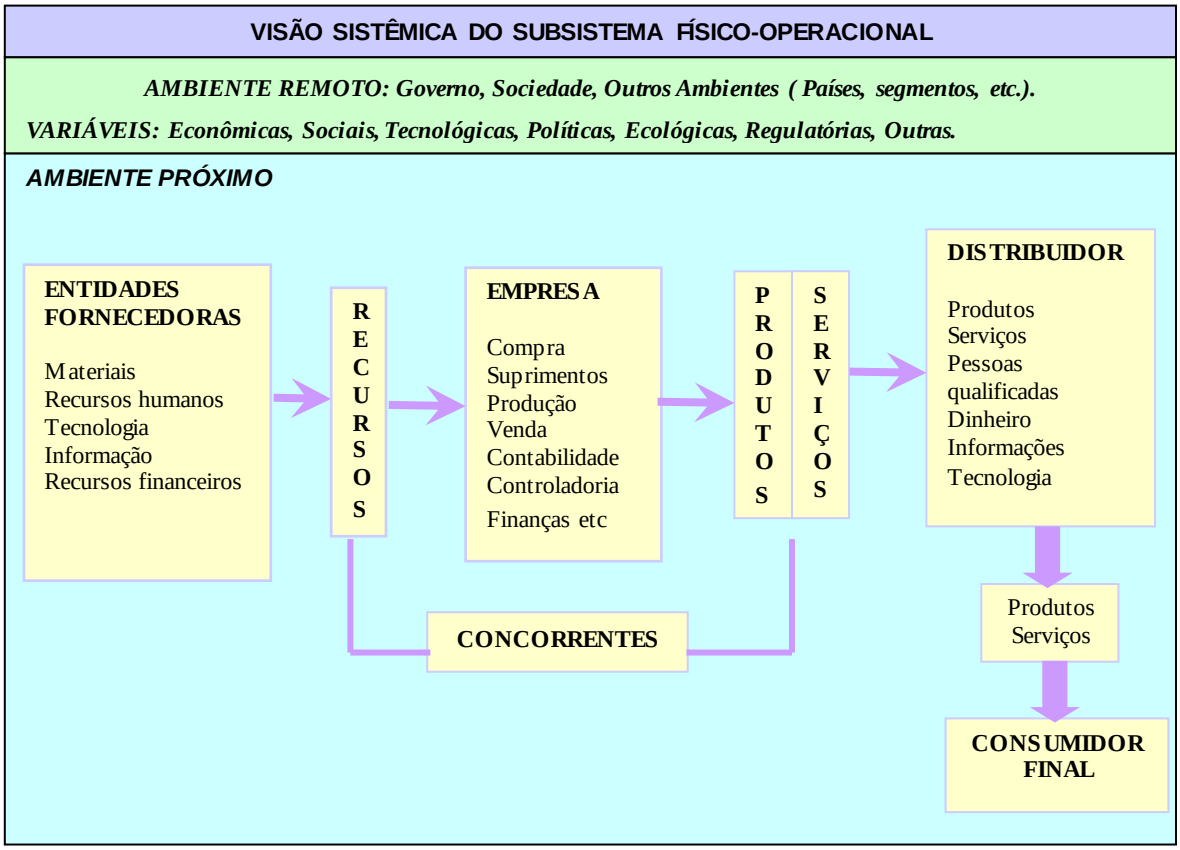
É no subsistema Físico-Operacional que são processados os eventos e as transações. Transação é toda ocorrência que impacta o patrimônio da entidade. A classe dessas transações define-se como evento. Conforme Catelli[6], o sucesso da gestão não está nas atividades mas em cada ocorrência, em cada transação resultando em conseqüências positivas ou negativas para as atividades.

Da assertiva acima pode-se deduzir que a manifestação da eficácia organizacional em termos de eficiência, produtividade, satisfação e desenvolvimento contínuo da empresa ocorre justamente no subsistema físico-operacional. Além dessas revelações de eficácia, o reflexo do desempenho dos demais subsistemas no subsistema físico-operacional conduz à efetiva ocorrência da eficácia global da organização. A adaptabilidade exigida do processo decisório, requisito básico da eficácia na empresa, por exemplo, repercute diretamente no processo físico-operacional evidenciando o impacto do subsistema de gestão no resultado.

A configuração do subsistema físico-operacional deve atender, portanto, aos seguintes requisitos para compor um modelo sistêmico ideal de atuação empresarial:

- a estrutura físico-operacional deve atender às diretrizes estabelecidas pelo subsistema modelo de gestão para permitir o cumprimento da missão;
- é preciso assegurar interações pró-ativas entre as partes: fornecedores de recursos, o sistema físico-operacional e os diversos clientes dos produtos e serviços gerados;
- a organização precisa dimensionar o ambiente próximo, detectando as variáveis (fornecedores de recursos, concorrentes, e clientes) bem como o ambiente remoto com suas variáveis (econômicas, sociais, políticas, tecnológicas, regulatórias etc.) das quais dependem a eficácia da empresa;
- cada transação desenvolvida neste subsistema deve gerar produtos e serviços de valor superior ao recursos consumidos.

[5] Consumo de recursos na produção de bens ou serviços: compras, vendas, marketing, controladoria, finanças etc
[6] Nota de aula da disciplina Controladoria. Curso de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade. FEA/USP.



Fonte: Anotações de aula na disciplina de Controladoria. Curso de Pós-Graduação, FEA/USP.

2.7 - Subsistema de Informação

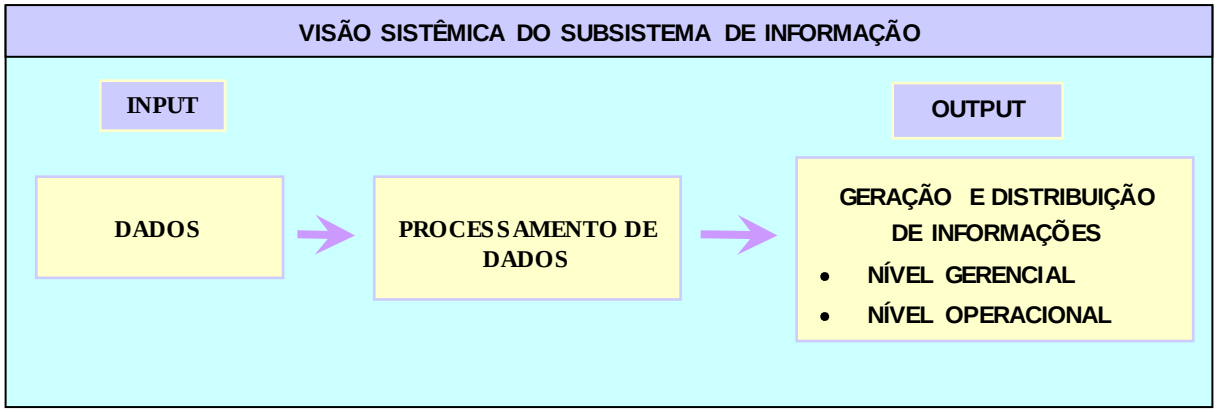
Segundo Guerreiro (1996), o subsistema de informação caracteriza-se como a reunião de elementos com a finalidade de gerar informações para apoiar o processo de gestão e execução das atividades operacionais. De acordo com a essa afirmativa infere-se que o primeiro requisito deste subsistema é a formalização de todos os outros subsistemas que irão suportar as atividades operacionais através do subsistema de gestão.

Sendo assim, para sua concepção faz-se necessária a existência de um subsistema de gestão suportado nos modelos de *decisão, de mensuração e de informação* conforme visto anteriormente. O subsistema de informação não é um simples sistema de processamento de dados, como pensam alguns profissionais que trabalham com implantação de sistemas, mas uma base conceitual de toda a comunicação da empresa.

O subsistema de informação transforma os dados existentes no ambiente interno (eventos operacionais) e externo (eventos ambientais ou conjunturais) em informações, cabendo-lhe os seguintes requisitos:

- ser elaborado após a formalização de todos os outros subsistemas, conforme mencionado;
- ser supridor das necessidades decisoriais dos gestores gerando informações relevantes, tempestivas e confiáveis;
- ser formalizado e integrado ao processo de gestão;
- deve evidenciar os impactos das variáveis internas e externas;
- deve permitir avaliações de desempenho global e analítico;

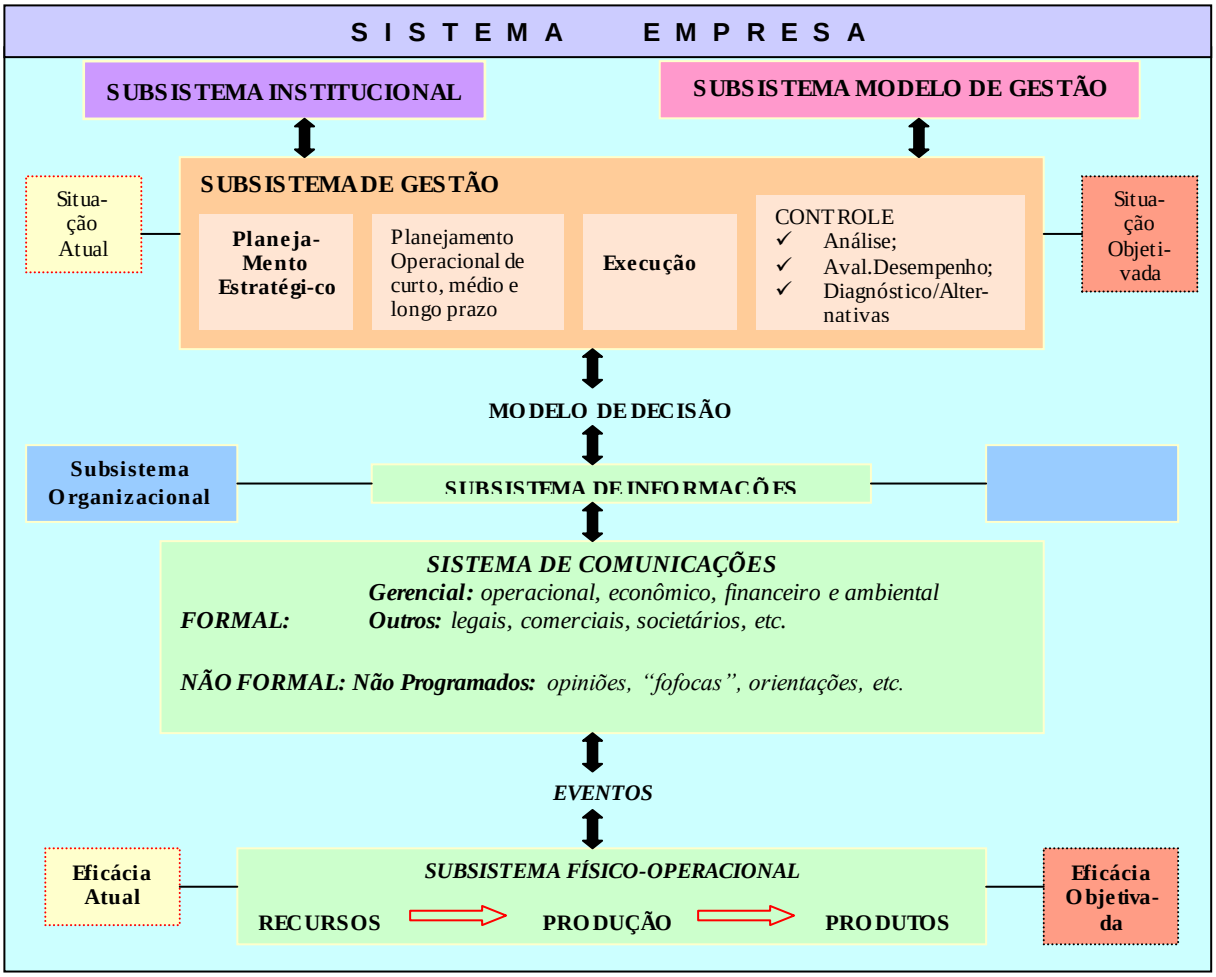
Além dessas condições, Riccio (1989, p. 70-71) acrescenta a exigência de se estruturar, o sistema de informações, sob o conceito de banco de dados. Segundo o autor: *"Fica quase impossível concebermos nos dias de hoje um Sistema de Informação que não opere com a técnica de Banco de Dados. A forma tradicional, chamada de arquivos independentes, não suporta os requisitos que se exigem de um Sistema de Informação."* O processamento de dados possui inúmeras vantagens entre elas a produção de informação em tempo real, a independência entre as informações, segurança e integridade dos dados.



3 - O MODELO PROPOSTO

A análise dos requisitos e do processo físico-operacional de cada subsistema permite compreender a complexidade de todo sistema empresarial. As empresas, com ou sem fins lucrativos, precisam de uma perfeita coordenação de seus subsistemas a fim de possibilitar a melhor interação de suas áreas e atividades.

Tendo o conhecimento dos requisitos e processo físico-operacional de cada subsistema, torna-se possível configurar o sistema empresa:



Fonte: GECON/FIPECAFI/USP – Conjunto de transparências

A figura acima permite uma visão global do sistema empresa. Cada subsistema apresentado deve manifestar-se em cada unidade de negócio passando a corresponder a uma célula completa do sistema empresa.

É inconcebível imaginar, por exemplo, que o subsistema modelo de gestão, exista apenas nos órgãos de corporate. Esse subsistema é vital para coordenar a ação dos gestores em todas as áreas da empresa, revestindo-se com características próprias em cada unidade.

O papel da Controladoria, neste modelo sistêmico proposto, serve-se como órgão integrador das demais áreas. Conforme coloca Mosimann et all (1993), o papel fundamental da Controladoria consiste em coordenar os esforços para conseguir um resultado global sinérgico, isto é, superior à soma dos resultados de cada área.

4 - A CONTROLADORIA COMO UMA UNIDADE DE NEGÓCIO

Compreende-se que cada um dos subsistemas da unidade de negócio Controladoria deva obedecer a configuração e filosofia adotada no sistema empresa, porém, alerta-se para o fato que esta unidade está subordinada a um gestor que, mesmo possuindo as diretrizes gerais, deve arrojar-se em conduzir e estruturar sua unidade a partir de suas acepções, não perdendo de vista os objetivos e metas da empresa. A partir desta visão a unidade de negócios Controladoria deve apresentar os seguintes requisitos em seus subsistemas:

a) Subsistema Institucional:

A missão da área de Controladoria é assegurar a otimização do resultado econômico global da empresa. Seu papel fundamental consiste em coordenar esforços para obter um resultado global sinérgico, tendo como principal crença que a simples soma dos esforços de todas as unidades componentes da empresa não é suficiente para alcançar a eficácia global, pois pode haver conflitos de interesses. Por isto, a Controladoria deve conduzir os gestores, com objetivos e anseios diferentes, à conversão de seus esforços para atingir um objetivo comum: alcançar a eficácia da empresa.

b) Subsistema Modelo de Gestão:

Para proporcionar a aglutinação de todos os objetivos e metas individuais em um objetivo maior, a Controladoria deve utilizar o estilo de gestão participativa. Entretanto, como coordenadora geral do processo de gestão, a Controladoria precisa deixar claro seus poderes e responsabilidades junto aos demais gestores.

O *Controller* deve possuir poderes suficientes para apaziguar conflitos, dirimir dúvidas e finalizar questões práticas pois lhe cabe a posição final acerca dos planos. Caso haja impasse em determinada questão, cujo impacto seja relevante no desempenho global, torna-se necessária a presença do dono da empresa para tomar a decisão.

O cronograma de interações precisa ser permanente pois este é o papel fundamental da Controladoria. Os membros internos dessa unidade devem apresentar seus resultados diariamente sendo agendadas as reuniões com os demais membros da organização, conforme a necessidade de cada área.

Não se deve esperar que a Controladoria seja a resposta a todos os problemas da empresa, contudo, cabe-lhe a atuação harmonizadora, reunindo condições de respeitabilidade, confiabilidade e controlabilidade para se impor na organização.

c) Subsistema de Gestão:

Através deste subsistema a Controladoria revela uma de suas maiores contribuições na busca da missão da empresa. Na condução do processo de planejamento a ser desenvolvido, reporta-lhe a função de harmonizar os vários planejamentos de todas as unidades em um único planejamento, onde o ponto principal é o estabelecimento dos planos diversos em consonância com os objetivos e metas da empresa, conforme foi visto.

O sucesso de sua gestão está diretamente relacionado com a capacidade de comunicação de seus integrantes. O *Controller* precisa ser um *expert* em comunicação, afinal a gestão é participativa, e, além disso, vale ressalvar que a matéria-prima da Controladoria é a informação e como informar sem saber se comunicar? É do conhecimento de todos que o fracasso de sistemas informatizados, por exemplo, está correlacionado com o grau de aceitabilidade e motivação das pessoas envolvidas, além da adaptabilidade deste sistema à empresa.

O processo de gestão, comando pela Controladoria, não é diferente. Quando os resultados correspondem ao esperado não há problemas, mas quando é preciso a interferência da Controladoria para otimizar este resultado, exige-se do *Controller* mais que um magnífico plano de ação. É preciso convencer o gestor, com problemas de desempenho, da necessidade de mudar, incorporar novos planos.

O quadro abaixo resume algumas funções da Controladoria dentro do subsistema de gestão:

PLANEJAMENTO	EXECUÇÃO	CONTROLE
Elaboração do orçamento	Controle concomitante do orçamento	Controle posterior do orçamento
Definição e desenvolvimento de modelos de decisão adequados	Avaliação de desempenho de unidades de negócio e de logística	Apuração e análise de custos e rentabilidade de produtos, unidades, clientes e segmentos
Desenvolvimento de sistemas de informações gerenciais	Implantação e manutenção de sistemas de informação gerenciais	Avaliação de resultados econômicos de serviços e produtos
Auxílio ao colegiado na tomada de decisões econômicas de âmbito corporativo	Padronização e racionalização de informações gerenciais	Avaliação de desempenho das área e segmentos de negócios

Fonte: *A Controladoria sob o enfoque GECON – gestão econômica : a experiência da Caixa Econômica no Brasil*

d) Subsistema Físico-Operacional:

A Controladoria deve reunir sob sua jurisdição uma gama de recursos tecnológicos, humanos, financeiros e materiais que lhe permitam a produção de produtos e serviços, tais como a geração de cenários, a geração e distribuição de informações e a realização de operações de controle.

A geração de cenários é um serviço que apóia os gestores na tomada de decisões devendo reunir profissionais de várias especialidades (principalmente economia, administração, contabilidade e engenharia) para se ter um entendimento globalizado da empresa, de suas operações e de seu ambiente de atuação.

O processamento e a distribuição de informações deve objetivar a perfeita interação do sistema com os demais promovendo os meios mais eficazes de comunicação. O processo físico-operacional dessa atividade consiste na entrada de dados e na geração de informações tempestivas, confiáveis e relevantes para servir como suporte à tomada de decisões dos gestores e, também, para medir os níveis de eficácia de cada gerente.

Outra atividade da Controladoria consiste na ação de controlar os resultados econômicos de cada área que deve manifestar-se de forma harmonizadora tendo, por vezes, atitudes coercitivas quando necessário. O exercício deste controle é calcado na acepção de que a Controladoria não é um órgão de coação mais sim de contribuição e orientação na busca do cumprimento da missão da empresa.

e) Subsistema Social:

Espera-se da Controladoria a normatização de padrões de comportamento, ou seja, ao reunir várias especialidades em um único objetivo, possa, ao mesmo tempo, determinar como as relações devem ocorrer num grau de colaboração, convergência de esforços e democracia de opiniões.

A Controladoria deve trabalhar com alto grau de parceria, reportando-lhe, também, o papel de agente motivador dentro da organização. Para atingir este propósito, as pessoas devem possuir espírito de liderança e maturidade profissional. Isto é muito importante, pois

os integrantes da Controladoria gerenciam a informação e comandam o planejamento, devendo seus impulsos de superioridade e autoridade serem controlados para não criar um clima organizacional desfavorável.

f) Subsistema Organizacional:

Com base nesta abordagem econômica, entende-se a Controladoria como um órgão de linha, porque caracteriza-se como uma atividade produtiva, sendo portanto, geradora de resultado econômico. Dessa forma, o *Controller*, assim como os demais gestores, deve ser também avaliado por seus superiores, no caso, os donos da empresa ou seus representantes.

Apesar de configurar-se como órgão de linha, a Controladoria deve situar-se no nível da diretoria para poder coordenar o planejamento dos demais gerentes, exercer o controle e gerenciar as informações. Diante dessas funções, percebe-se que a Controladoria desempenha, funções assemelhadas a um órgão de "staff".

De acordo com o modelo de atuação proposto a Controladoria deve possuir poderes além de uma simples assessoria, exercida por órgão de "staff". A postura de conselheira apenas não funciona. Para que o trabalho da Controladoria seja eficaz é preciso dar ao *Controller* poderes suficientes para implementar ações corretivas e inovadoras.

Como a estrutura funcional está diretamente relacionada com o tamanho e cultura da organização, vale ressalvar que o *Controller* não precisa estar sempre no nível da Diretoria, haja vista a existência de organizações menores, com pequena amplitude administrativa. O fundamental é dar a esse profissional condições de interagir para poder otimizar o desempenho global de sua empresa.

g) Subsistema de Informação (Processamento de Dados e Comunicação):

O dinamismo com que ocorrem as transações empresariais na atualidade dá à informação a excelência de ser o aspecto mais vital para a eficácia de uma organização. A Controladoria administra o sistema de informações de ordem econômico-financeiras da empresa, detectando e informando sobre os eventos ambientais externos e sobre os eventos operacionais, considerados sob o aspecto da gestão econômica. Assim, espera-se da Controladoria a seguinte atuação em relação ao subsistema de informações:

- ✓ identificar os eventos que ocorrem na empresa;
- ✓ identificar as decisões que são tomadas na empresa;
- ✓ identificar os modelos de decisão dos gestores e participar na elaboração dos modelos de decisão do sistema de informações;
- ✓ identificar as informações que são necessárias para suprir os modelos de decisão, onde, e como buscá-las;
- ✓ identificar o modelo de informação de mensuração e participar de sua elaboração;
- ✓ elaborar o modelo de comunicação e processamento de dados ideal para a empresa considerando as seguintes particularidades:
- sua missão, crenças e valores;
- seus aspectos estruturais e operacionais;
- seu processo decisório;
- seu modelo de decisão;
- sua estrutura, conceitos e processo de identificação, classificação e acumulação dos eventos, adequando-os aos aspectos de gestão econômica.

A característica ideal deste subsistema é ser tecnicamente bom, exeqüível e adequado às expectativas de seus usuários. É preciso evidenciar os resultados econômicos e demais informações de forma correta de forma correta (dentro dos melhores conceitos para a empresa), objetiva (com conteúdo claro e conciso) e justa (que reflita os méritos do resultado avaliado a quem o merece). Portanto, as ações que o implementam rumo a eficácia configuram-se em:

- gerar um banco de dados de informações sobre os eventos ambientais e operacionais, sob a ótica da gestão econômica;
- gerar confiança e não medo e possibilitar aos gestores o domínio das informações;
- não causar dúvidas, mas sim, certezas; e,
- ser aceito, compartilhado e participativo e não imposto.

5 - CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo procurou demonstrar a importância do Sistema Empresa através do estudo de seus Subsistemas com enfoque na Controladoria como órgão integrador das demais áreas da organização.

O modelo ideal de atuação empresarial proposto reuniu os subsistemas empresariais através do conhecimento dos processos físico-operacionais de cada um a fim de possibilitar a compreensão teórica que justifique a existência desses subsistemas em qualquer organização. Evidentemente, pode haver algumas alterações (nomes diferentes, subsistemas segmentados, entre outros), de pesquisador para pesquisador, quanto a esses subsistemas, mas a base conceitual deve permanecer, tratando-se de uma gestão racional.

O modelo sistêmico empresarial transporta-se para cada unidade da empresa. Este artigo, procurou enfocar a área de Controladoria, na tentativa de esclarecer pontos importantes como sua missão, suas crenças e valores, seus objetivos, suas atividades (processo-físico operacional), o perfil de seus membros etc.

As atividades exercidas pela Controladoria – coordenação de planejamentos, controle de resultados e gerenciamento de informações – são fundamentais para uma gestão eficaz. Tendo a informação - base de todo o sistema empresa - como matéria-prima, a Controladoria impõe-se como órgão da maior importância na gestão contemporânea.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BIO, Sérgio Rodrigues. Desenvolvimento de sistemas contábeis gerenciais: um enfoque comportamental e de mudança organizacional . São Paulo, 1987. Tese (Doutorado) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

BLAZEK, Alfred. The rôle of controller. *Management Accounting*. March,1994. (p.56 – 58)

CATELLI, Armando. Anotações de aula. Disciplina Controladoria do curso de Mestrado da Faculdade de Economia , Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

CATELLI, Armando (Org.) . *GECON – Gestão Econômica*. São Paulo: 1995 - Coletânea de trabalhos de pós-graduação FEA/USP.

CATELLI, Armando & GUERREIRO, Reinaldo. *Gecon–Gestão Econômica: Administração de resultados econômicos para a otimização da eficácia empresarial.* Anais do

XVII Congresso Argentino de Professores Universitários do Costos – Las Jornadas Ibero-americanas de Costos y Contabilidad de Gestion, Argentina, out./1994.

CATELLI, Armando; GUERREIRO, Reinaldo; DORNELLES, João Aldemir. *A controladoria sob o enfoque gecon – gestão econômica: a experiência da Caixa Econômica Federal do Brasil.*

CROZATTI, Jaime. Modelo de gestão e cultura organizacional – conceitos e interações interações. *Caderno de estudos*. Vol. 10, número 18 . Maio/Agosto – 1998. (p. 36 a 50)

GUERREIRO, Reinaldo. *Modelo conceitual de sistema de informações de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade.* São Paulo, Tese de Doutoramento, FEA/USP, 1989.

GUERREIRO, Reinaldo. *A meta da empresa : seu alcance sem mistérios.* São Paulo, Atlas, 1996.

GUERREIRO, Reinaldo; CATELLI, Armando; DORNELLES, João Aldemir. A controladoria sob o enfoque gecon – gestão econômica: a experiência da Caixa Econômica Federal do Brasil. *Contahabana 97*. Congresso Internacional de Contabilidad, Finazas y Administración.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 5 ed. São Paulo, Atlas, 1997.

JUCIUS, Michael J. & SCHELENDER, William E. *Introdução à administração*. Atlas: São Paulo, 1974

KANITZ, S. G. *Controladoria: teoria e estudos de casos.* São Paulo, Pioneira, 1976.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; ALVES, Osmar de C.; FISCH, Sílvio.*Controladoria seu papel na administração de empresas.*Florianópolis. Ed. da UFSC, fundação ESAG, 1993.

NAKAGAWA, Masayuki. *Introdução à controladoria conceitos, sistemas,implementação*. São Paulo: Atlas, 1995.

PARISI, Cláudio, CORNACHIONE Jr., Edgard. B, VASCONCELLOS, Marco Túlio de Castro . *Modelo de identificação e acumulação de resultado sob a ótica do gecon.* São Paulo. Caderno de Estudo da FIPECAFI , v9, n.º15, FEA/USP, 1997.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez ; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sérgio Paulo Cintra. *Controladoria de gestão – teoria e prática. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1995.*

RICCIO, Edson Luiz. *Uma contribuição ao estudo da contabilidade como sistema de informação.* São Paulo, 1989. 171p. Dissertação (Mestrado) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

RICCIO, Edson Luiz; PETERS, Marcos R.S. *Controladoria, flexibilidade e foco – o paradoxo estratégico da flexibilidade aplicada a core business.*

RICCIO, Edson Luiz; PETERS, Marcos R.S. *Novos paradigmas para a função controladoria*, 17º Encon-tro Anual da ANPAD, Salvador, BA, Set. 1993.

STERN, Gary M. The cutting edge of financial information technology. *Controller magazine.* September, 1996 (p. 17 – 19)