

O PAPEL DA CONTROLADORIA SEGUNDO O ENFOQUE DA GESTÃO ECONÔMICA

Vera Maria Rodrigues Ponte

Edilene Santana Santos

Resumo:

O controller surgiu no início do século XX, nas grandes corporações americanas, como executivo da estreita confiança do proprietário ou acionista majoritário, cuja responsabilidade era realizar rígido controle de todos os negócios das subsidiárias ou filiais. Acompanhando as transformações gerenciais ocorridas durante este século, a função do controller e o papel da área de Controladoria nas organizações assumiram diferentes enfoques. A literatura especializada identifica no exercício da Controladoria funções mais tradicionais, abrangendo principalmente a contabilidade geral e a auditoria, bem como abordagens predominantemente gerenciais, centradas na gestão dos sistemas de informação, de avaliação de desempenhos e resultados e na análise e síntese macroeconômica e financeira. Na Gestão Econômica (GECON), a discussão sobre a missão e funções da Controladoria é realizada numa abordagem gerencial. O papel da Controladoria, segundo o enfoque da Gestão Econômica (GECON), se exerce junto à gestão da empresa, considerada como um sistema. A Controladoria deve desempenhar um papel atuante nas diversas etapas do processo de gestão da empresa, voltada à promoção da otimização global do resultado, atuando como órgão de redução dos conflitos entre as diversas áreas concorrentes. Fica atribuída à área de Controladoria a missão de: ASSEGURAR A OTIMIZAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO GLOBAL DA ORGANIZAÇÃO. Este trabalho apresenta de forma sucinta o entendimento de diversos autores sobre o papel do controller e da Controladoria e examina a abordagem da Gestão Econômica.

Palavras-chave:

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

“O PAPEL DA CONTROLADORIA SEGUNDO O ENFOQUE DA GESTÃO ECONÔMICA”

Vera Maria Rodrigues Ponte

Doutoranda em Controladoria e Contabilidade – FEA/USP

Rua Cotoxó 469/Apart. 14 – Perdizes – São Paulo – SP – Cep: 05021000

e-mail: ponte@usp.br

Edilene Santana Santos

Mestranda em Controladoria e Contabilidade – FEA/USP

Coord. de Contabilidade da UNINOVE

Professora da FASP

Resumo

O *controller* surgiu no início do século XX, nas grandes corporações americanas, como executivo da estreita confiança do proprietário ou acionista majoritário, cuja responsabilidade era realizar rígido controle de todos os negócios das subsidiárias ou filiais. Acompanhando as transformações gerenciais ocorridas durante este século, a função do *controller* e o papel da área de Controladoria nas organizações assumiram diferentes enfoques.

A literatura especializada identifica no exercício da Controladoria funções mais tradicionais, abrangendo principalmente a contabilidade geral e a auditoria, bem como abordagens predominantemente gerenciais, centradas na gestão dos sistemas de informação, de avaliação de desempenhos e resultados e na análise e síntese macroeconômica e financeira.

Na Gestão Econômica (GECON), a discussão sobre a missão e funções da Controladoria é realizada numa abordagem gerencial. O papel da Controladoria, segundo o enfoque da Gestão Econômica (GECON), se exerce junto à gestão da empresa, considerada como um sistema. A Controladoria deve desempenhar um papel atuante nas diversas etapas do processo de gestão da empresa, voltada à promoção da otimização global do resultado, atuando como órgão de redução dos conflitos entre as diversas áreas concorrentes. Fica atribuída à área de Controladoria a missão de: **“ASSEGURAR A OTIMIZAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO GLOBAL DA ORGANIZAÇÃO”**.

Este trabalho apresenta de forma sucinta o entendimento de diversos autores sobre o papel do *controller* e da Controladoria e examina a abordagem da Gestão Econômica.

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

“O PAPEL DA CONTROLADORIA SEGUNDO O ENFOQUE DA GESTÃO ECONÔMICA”

1 - INTRODUÇÃO

O *controller* surgiu no início do século XX, dentro da evolução administrativa das grandes corporações americanas, como executivo da estreita confiança do proprietário e acionistas majoritários, normalmente os dirigentes das organizações. Originariamente, era sua responsabilidade realizar um rígido controle de todos os negócios das subsidiárias ou filiais localizadas dentro ou fora dos EUA. No Brasil, essa função desenvolveu-se com a instalação de empresas multinacionais americanas ¹.

Acompanhando as transformações gerenciais ocorridas durante este século, a função do *controller* assumiu diferentes enfoques nas organizações. A literatura especializada aborda esses diversos papéis do *controller* conforme as fases de evolução das empresas e de seus respectivos modelos gerenciais.

De fato, a verticalização, a diversificação e a expansão geográfica das organizações e o conseqüente aumento na complexidade das suas atividades, juntamente com as novas tendências para uma gestão descentralizada, criaram novas demandas com relação à função do *controller* nas empresas.

Este trabalho, a partir de uma apresentação sucinta da origem da função do *controller* e de como esta é conceituada pelos diversos autores, objetiva examinar a abordagem da Gestão Econômica (GECON) como resposta às novas demandas ao *controller*, que surgem no processo de gestão das empresas.

2 – ENFOQUES DA FUNÇÃO DO CONTROLLER

Nas últimas décadas do século XIX nos Estados Unidos, as numerosas empresas concorrentes, que haviam proliferado na Revolução Industrial, começaram a formar, em cada setor de atividade, grupos conhecidos como federações ou combinações de negócios, (*business federations or combinations*). Eram, assim, obtidas vantagens e economias, por exemplo, em compras conjuntas de matérias primas e em fixação de preços de venda, mas as empresas conservavam individualmente sua autonomia de gestão e controle².

No final do mesmo século, uma série de aquisições e fusões internas a esses grupos, num processo conhecido como consolidação (*business consolidation*), deu origem a várias das grandes empresas americanas como *Dupont*, , *United States Steel*, *Standard Oil* e posteriormente à *General Motors*, as quais se organizaram em departamentos e divisões, com um controle centralizado.

O exercício do controle pelos gestores desses grandes grupos e conglomerados, que cresciam pela verticalização e diversificação, exigia cada vez mais eficiência nas informações, comunicações e procedimentos entre a central e as divisões, que se espalhavam dentro dos Estados Unidos e, com a expansão geográfica, noutros países do mundo.

¹ Ver Carvalho (1995, p.12).

² As informações sobre esta introdução histórica estão contidas em Chandler (1962, p.19ss).

Surge, assim, a figura do *conttroller*, que aparece já em 1920 nos organogramas das administrações centrais da *General Motors* como *Comptroller* (id. p. 137) e da *Dupont* em 1921 como *Treasurer Assistant Comptroller*. (id. p. 109).

Além do controller sediado na administração central, aparece a figura do *controller* dentro das diversas divisões da organização: “ *A Divisional Comptroller, while reporting to his General Manager on routine matters, now followed the guidance of the financial officers in the general office on standards, procedures and methods*” (id. p. 147).

Desde essas origens, as funções do *controller*, vinculadas normalmente à área financeira e à tesouraria mas, exercendo-se, de fato, em vista dos interesses, sempre variados e dinâmicos, dos acionistas, da administração central e dos gestores das divisões, sempre se revestiu de certa complexidade. Como dizem Henning & Moseley *apud* Belkaoui (1986, p.76): “ *The role of the controller appears to be much more complex than the literature suggests*”.

Assim, ao ser fundado em 1931, o *Controllers Institute of America* começou por definir as responsabilidades da tesouraria, estabelecendo a seguir durante anos, listas das funções do *controller*. Esse instituto, desde 1962 denominado *Financial Executives Institute*, publicou em 1967 um quadro distinguindo, na área financeira (*financial management*) as funções da controladoria e da tesouraria (*The Controller*, Maio 1967, *apud* Belkaoui, 1986, p.72-73).

Conforme esse quadro, à tesouraria cabe o provisionamento do capital necessário ao negócio, o relacionamento com investidores e com o mercado financeiro, os financiamentos correntes e de curto prazo, a custódia do dinheiro e de valores, os recebimentos e pagamentos, as aplicações e os investimentos dos recursos financeiros da empresa e a cobertura dos seguros.

À controladoria são atribuídas as seguintes funções³:

- Planejamento para o controle das operações, incluindo: planejamento de lucros, programas de investimentos e financiamentos, previsões de vendas, orçamentos, definição de padrões e dos procedimentos de execução;
- Informação e interpretação dos resultados das operações, da comparação entre os planos operacionais e os padrões, a formulação da política contábil e a coordenação dos sistemas de dados e de relatórios;
- Assessoria a todos os segmentos da gestão na avaliação da eficácia das políticas, da estrutura e procedimentos da organização para a obtenção dos seus objetivos;
- As políticas e práticas tributárias;
- Os relatórios às autoridades governamentais;
- A proteção dos ativos mediante controle interno, auditoria e cobertura de seguros;
- A avaliação dos efeitos das tendências econômicas e sociais e das influências governamentais nos negócios da organização.

³ Ver também o comentário dessas funções por Yoshitake (1982, p.33ss).

A literatura especializada identifica no exercício da controladoria funções mais tradicionais, abrangendo principalmente a contabilidade geral e a auditoria, e enfoques predominantemente gerenciais, centrados na gestão dos sistemas de informação, de avaliação de desempenhos e resultados e na análise e síntese macroeconômica e financeira.

Assim, Heckert & Wilson (1963, p.11) defendem que o *controller*, considerado freqüentemente como o executivo encarregado da contabilidade geral, abrangendo custos, auditoria, impostos, seguros e estatísticas, amplie essas funções, num enfoque mais gerencial, promovendo mecanismos de controle, sem entretanto ser o responsável pelo controle efetivo da organização.

Para Yoshitake (1982, p.18 e 39), as funções do *controller* variam conforme o porte e modelo gerencial da empresa, desde os serviços de rotina contábil até a viabilização do controle de custos e despesas, os quais são efetuados pelos gerentes de linha, bem como o provimento de informações de caráter gerencial sobre a rentabilidade dos diversos segmentos da empresa.

Moscove & Simkim *apud* Tachizawa (1990, p.148) afirmam que a missão primordial da controladoria “é gerar informações relevantes para a tomada de decisão no âmbito da organização”. Os autores atribuem ao *controller* a responsabilidade pelo conjunto dos sistemas de informação e de contabilidade, o exercício do controle interno, mediante auditoria interna, a preparação e realização das análises e estudos econômico-financeiros e a administração das questões tributárias e afins (id. p.154).

Segundo Nakagawa (1980, p.5), tradicionalmente, o *controller* tem exercido uma função de *staff*, mantendo “algum tipo de sistema de controle e de medição do desempenho histórico das operações realizadas pela empresa”, mas começa a ter um novo papel “como o consultor interno de métodos quantitativos”, que envolvem enfoques interdisciplinares, com vista a assessorar os demais executivos da empresa na otimização de seus programas. Dessa forma, “o *controller* deve funcionar como o principal executivo da inteligência”, com responsabilidade pelas atividades de coleta, processamento e comunicação das informações relevantes para empresa, atuando como “principal criador e comunicador de informações da organização”. Portanto, “a essência filosófica do *controller* deve ser mudada do tradicional relatório do passado para o gerador de informações relevantes para se estimar o futuro” (id. p.7).

O autor (1993, p. 14) atribui ao *controller* a função de gerir o sistema integrado de informações da empresa, dada a sua característica de “principal executivo de informações”.

Segundo Kanitz (1976, p.7), dependendo da estrutura da organização, o *controller* pode exercer diversas funções, mas sua função básica é dirigir e implantar os sistemas de informação, motivação, coordenação, avaliação, planejamento e acompanhamento:

o conjunto desses sistemas fornece ao Controlador os dados e elementos necessários para sugerir à Presidência as medidas corretivas indicadas para melhorar o desempenho da empresa. A rigor, o Controlador não controla, mas presta assessoria na tarefa de controlar a empresa.(...)A Controladoria presta um valioso serviço de informação e análise para todos os administradores de linha da empresa.

Perez *et alii* (1995, p.35), corroborando Kanitz e outros, consideram que as funções do *controller* variam conforme a empresa, desde o enfoque mais tradicional nas

“responsabilidades de um ‘gerente de contabilidade’ ou de um ‘contador geral’, incluindo a contabilidade fiscal e de custos, o controle patrimonial, os orçamentos e a auditoria administrativo-financeira interna. Nessa função, o *controller* atua na estrutura organizacional como um órgão de linha, normalmente subordinado ao principal executivo financeiro da empresa”(id.,ibid). Além dessas funções, o papel principal do *controller*, são as atividades de síntese e análise das informações geradas nos diversos segmentos da organização. Assim, cabe ao *controller* a responsabilidade de “garantir que tais informações sejam preparadas e distribuídas oportunamente dentro da entidade” (id.,ibid). Por este enfoque o *controller* atua como um órgão de *staff* ligado diretamente à alta administração, selecionando e filtrando as informações oriundas dos diversos departamentos, que serão utilizadas para a tomada de decisões. Neste processo, o *controller* também avalia os resultados obtidos em comparação com o planejado, influenciando a tomada de decisões dentro da empresa”.

As diversas concepções acima mostram, sucintamente, que o papel do *controller* e da Controladoria, partindo de uma função predominantemente de controle financeiro e de auditoria, incorporou funções, cada vez mais amplas, de suporte gerencial ao controle da empresa pelos seus gestores.

Essas novas funções do *controller* decorrem da própria modificação do modelo de gestão das empresas, que evoluiu nos últimos decênios, de uma estrutura organizacional rígida, com base na Administração Científica de Taylor, para um modelo de gestão que tende a ser mais descentralizado (Drucker, 1992, p.66 e 208), que requer um tipo diferenciado de coordenação a partir das responsabilidades delegadas aos diversos gestores da empresa.

A seguir será examinado o papel do *controller* e da Controladoria, segundo o enfoque da Gestão Econômica.

3 – A CONTROLADORIA NO SISTEMA EMPRESA

Uma adequada visualização da função do *controller* e da Controladoria na empresa exige um exame das premissas sobre as quais essa função é definida. É premissa da Gestão Econômica que a empresa é concebida sob o enfoque sistêmico, sua eficácia é medida pelo resultado econômico e sua gestão está estruturada em áreas de responsabilidade, dotadas de gestores específicos para a administração de suas atividades.

3.1 – A Empresa como um Sistema⁴

O papel da Controladoria na Gestão Econômica se exerce junto à gestão da empresa, considerada como um sistema.

Como diz Guerreiro “sistema pode ser entendido como um conjunto de elementos interdependentes que interagem na consecução de um objetivo comum”(1989, p.153).

Segundo essa abordagem, as organizações são compostas de elementos inter-relacionados, que atuam em conjunto, com objetivos definidos, formando um sistema. Um sistema não pode ser entendido considerando-se suas partes separadamente. Com efeito, um sistema não é a simples agregação de suas partes. São as conexões e interações entre

⁴ Ver também, sobre a integração sistêmica da empresa, SANTOS & PONTE (1998).

os seus elementos, que constituem o sistema. A própria concepção do que seja uma parte ou um elemento, decorre da consideração do todo sistêmico como ponto de partida.

A visão sistêmica é, portanto, uma abordagem de conjunto, a partir do qual se caracterizam as funções e interações das partes. Assim, por exemplo, o corpo humano é um sistema, de cuja visão de conjunto decorre a caracterização da função do sistema respiratório, dos pulmões, ou dos alvéolos pulmonares.

É característica dos sistemas que a interação das partes produz no todo resultados superiores aos que são produzidos por cada parte separadamente. Assim, um sistema não pode ser subdividido em partes independentes, originando-se daí a expressão: o todo é mais que a soma de suas partes.

A visão sistêmica da empresa implica, portanto, considerá-la como um conjunto de subsistemas que interagem entre si e com o ambiente externo, na busca da consecução do objetivo básico da organização – a sua eficácia.

3.2 – O Resultado como Medida da Eficácia

No mundo acadêmico, muito se tem discutido sobre o conceito de eficácia e seus modelos de mensuração e avaliação.

Para a Gestão Econômica, a eficácia de uma organização deve ser medida e administrada a partir do lucro ou resultado econômico. Como afirma Catelli⁵:

A eficácia de uma organização realiza-se pelo cumprimento de sua missão e, concomitantemente, pela garantia de sua sobrevivência. Existem níveis de eficácia, o que implica considerar a necessidade de sua otimização. Por outro lado, o cumprimento da missão e a continuidade da empresa dependem de sua interação com o ambiente onde atua, satisfação dos clientes, funcionários, acionistas, comunidade, governo etc. Logo, a otimização da eficácia depende da implementação de ações sinérgicas que tanto favoreçam a empresa, como as entidades que compõem o ambiente, como as que promovem a produtividade, eficiência, adaptabilidade do processo decisório, desenvolvimento etc. A avaliação da eficácia, considerando-se as diferenças entre a natureza e o impacto desses diferentes fatores, é praticamente impossível; todavia, pode-se perceber sua influência na formação do resultado econômico/lucro. De fato, se atualmente com relação ao momento anterior a empresa está mais produtiva, ou eficiente, ou promoveu seu desenvolvimento tecnológico, ou de um melhor modelo e processo de gestão etc., fatalmente seu resultado econômico será maior. Pode-se, assim, considerar que o resultado econômico/lucro é o melhor indicador da eficácia da empresa.

Na Gestão Econômica, o resultado econômico constitui o objetivo último da empresa que, configurado nos modelos de decisão de cada tipo de transação, orienta as decisões tomadas em todos os níveis da empresa, em relação ao presente e sobre o futuro. Por isso mesmo, constitui também o parâmetro básico utilizado para avaliar a performance da empresa e o desempenho de seus diversos gestores.

Isso porque, como sintetiza Pereira (1993, p.188), o resultado econômico, além de constituir a melhor medida dos níveis de eficácia da empresa:

- *reflete os aspectos operacionais e financeiros das decisões que são tomadas na empresa, atendendo ao requisito da amplitude dos efeitos das decisões;*

⁵ Citação extraída do prefácio de Armando Catelli à obra Introdução à Controladoria (Nakagawa, 1993).

- *traduz os desempenhos a uma base comum, permitindo a comparação entre os desempenhos alcançados por todas as áreas da empresa, possibilitando a identificação e a otimização das suas contribuições aos resultados globais;*
- *possibilita a integração do modelo de avaliação de desempenho ao processo global de gestão da empresa;*
- *integra a avaliação de desempenho a um modelo de decisão capaz de orientar os gestores às decisões que mais interessam à empresa como um todo;*
- *é sensível às mudanças ambientais (internas e externas), pois decorre, basicamente, de valores de mercado, (...) minimizando juízos pessoais, interesses alheios aos da empresa como um todo e conflitos entre as diversas áreas operacionais.*

É importante observar que o lucro ou resultado a que se referem os autores da Gestão Econômica não é aquele apurado segundo os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos, exigidos para preparação das demonstrações contábeis obrigatórias para fins externos. Para que seja completo como indicador da eficácia empresarial, o lucro deve ser resultante da aplicação de conceitos econômicos capazes de evidenciar, de forma correta, o valor de uma empresa em determinado momento que, comparado a seu valor num momento anterior, possa demonstrar adequadamente o incremento da riqueza da organização.

3.3 – As Áreas de Responsabilidade no Sistema Empresa

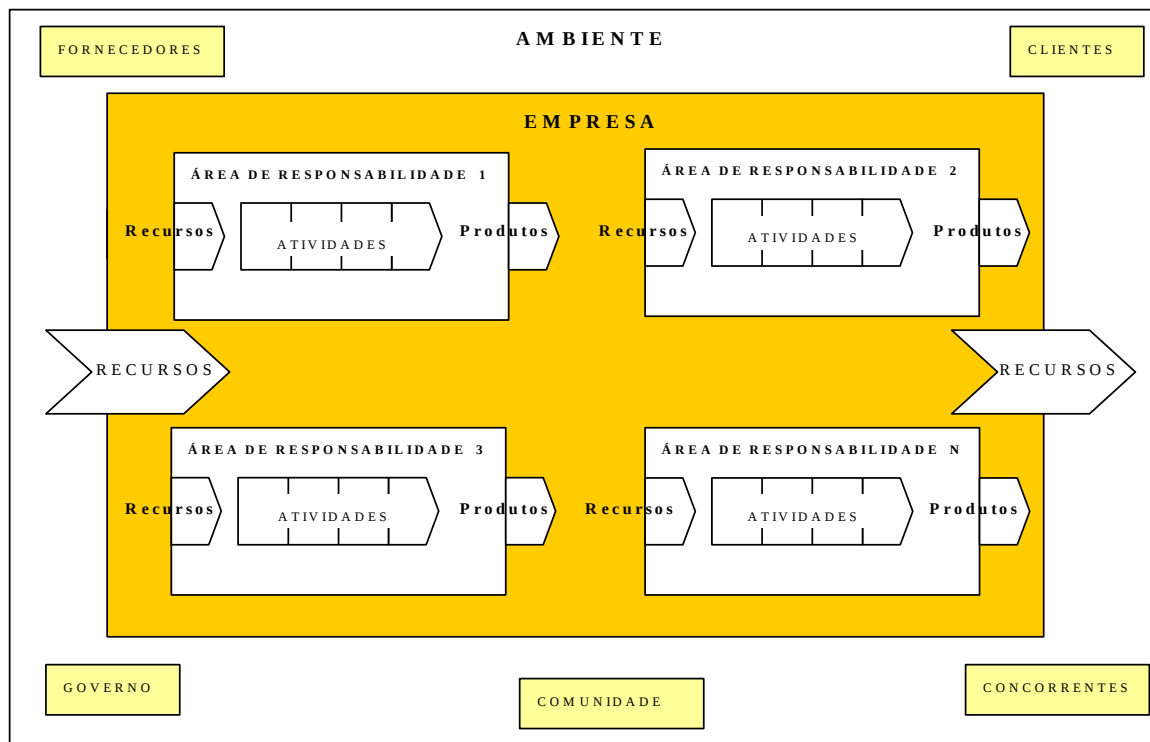
Na Gestão Econômica, a empresa é considerada um sistema aberto e dinâmico que, a fim de gerar produtos e serviços para a satisfação das necessidades humanas, realiza as atividades para que foi constituída, a partir da captação de recursos do ambiente (Guerreiro, 1989, p.154). Nesse processo de geração de bens e serviços, uma seqüência de atividades é realizada internamente, algumas em contato direto com o meio exterior e outras relacionando-se apenas com outras atividades internas.

É premissa da Gestão Econômica que as diversas atividades realizadas em uma empresa sejam estruturadas em áreas de responsabilidade colocadas sob a coordenação de um gestor, com autoridade e responsabilidade para administrá-las. Como afirma Santos(1997, p.285), “cada área de responsabilidade possui um gestor empreendedor, ‘dono’ do seu negócio, responsável pela consecução de resultados econômicos planejados”.

O modelo GECON percebe cada área de responsabilidade como uma unidade empresarial dentro da empresa, cabendo aos “donos de área” a gestão operacional, financeira, econômica e patrimonial das atividades sob sua responsabilidade.

Como ilustrado na Figura 1, a visão sistêmica da empresa pressupõe a interação entre as diversas áreas de responsabilidade através de transações, pelas quais os *outputs* de uma área são *inputs* de outra ou do conjunto do sistema.

Figura 1: As Áreas de Responsabilidade numa Visão Sistêmica



Fonte: Adaptado de Pereira (1993, p.33).

Segundo essa visão sistêmica, o grau de consecução dos objetivos da organização – a sua eficácia - resulta da atuação de cada área de responsabilidade no cumprimento de sua função dentro do conjunto. Assim, as áreas de responsabilidade só conseguem eficácia na medida em que voltam suas atividades para o todo sistêmico, orientando todos os seus objetivos específicos para a eficácia do conjunto.

A visão sistêmica implica diferenciar eficácia e maximização. A maximização dos resultados de uma área de responsabilidade, sem considerar todas as suas implicações no sistema como um todo, não conduz à eficácia do todo. Assim, o melhor desempenho de uma área de responsabilidade se mede pela sua melhor contribuição ao resultado do todo, que nem sempre corresponde ao máximo resultado possível na área. A eficácia da empresa pressupõe a otimização e não apenas a maximização. O máximo das áreas nem sempre é o ótimo do todo.

Por outro lado, o resultado econômico do todo também não se identifica com a sua maximização, mas sim com a melhor maneira de a organização atuar como um sistema dentro do macro-sistema ambiental. O resultado econômico objetivado tanto pelas áreas como pelo todo não é, portanto, simplesmente o resultado máximo, mas o resultado otimizado.

Essa orientação por resultados econômicos é efetivada, na Gestão Econômica, pela instituição de modelos de decisão que permitem simular o impacto econômico de cada alternativa de ação, no processo de tomada de decisões, indicando ao gestor aquela que melhor contribui para a formação do resultado da empresa como um todo.

No processo de gestão da empresa, a consecução do resultado do sistema é estimulada pela avaliação de desempenho, através da qual cada gestor se defronta com o

executado em relação ao planejado, dentro dos critérios econômicos de otimização dos resultados.

3.3 – O Papel da Controladoria

Além dos modelos de decisão, aptos a orientar as diversas atividades e áreas da empresa à obtenção do resultado econômico, e da avaliação de desempenho dos gestores com base no planejado, é necessário - para que tal modelo possa ser aplicado com sucesso e a empresa possa alcançar a otimização de seus resultados globais - que a empresa desenvolva outros instrumentos gerenciais que induzam os gestores a priorizarem o resultado do todo em relação aos resultados individuais de sua área.

Como afirma Beuren (1993, p. 89):

(...) como os gestores são avaliados pelo resultado da área que está sob a sua responsabilidade, a tendência é de que dêem maior importância aos interesses restritos do seu âmbito de atuação, em detrimento dos interesses globais da empresa. Por isso, é de fundamental importância que a empresa estabeleça parâmetros que direcionem as partes para a otimização do resultado econômico global da organização.

É nesse contexto que se insere a Controladoria, voltada à promoção da otimização global do resultado da empresa, atuando como órgão que reduz os conflitos entre as diversas áreas concorrentes. Fica, assim, atribuída à área de Controladoria a missão de:

“ASSEGURAR A OTIMIZAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO GLOBAL DA ORGANIZAÇÃO”.

Como afirma Carvalho (1995, p.63), à Controladoria, enquanto órgão integrante da estrutura organizacional das empresas, é reservado o papel de monitorar os efeitos dos atos de gestão econômica sobre a empresa, atuando no sentido de que os resultados, medidos segundo conceitos econômicos, sejam otimizados.

Corroborando com essa idéia, Riccio e Peters (1994, p.14) consideram como missão da Controladoria a “coordenação de esforços para que seja alcançada a sinergia que irá corresponder a um resultado global igual ou superior à soma dos resultados individuais das áreas, garantindo o cumprimento da missão e da continuidade da organização”. Esses autores concebem a controladoria como um “órgão com postura firme frente aos fatos e acontecimentos administrativos e que, como fiel depositária da sinergia do desempenho global da empresa, irá sempre que necessário posicionar-se em relação aos diversos administradores da empresa dando ênfase à continuidade e otimização de resultados”.

4 – A ATUAÇÃO DA CONTROLADORIA NA GESTÃO ECONÔMICA

Para cumprir a sua missão, a área de Controladoria deve desempenhar um papel atuante nas diversas etapas do processo de gestão da empresa.

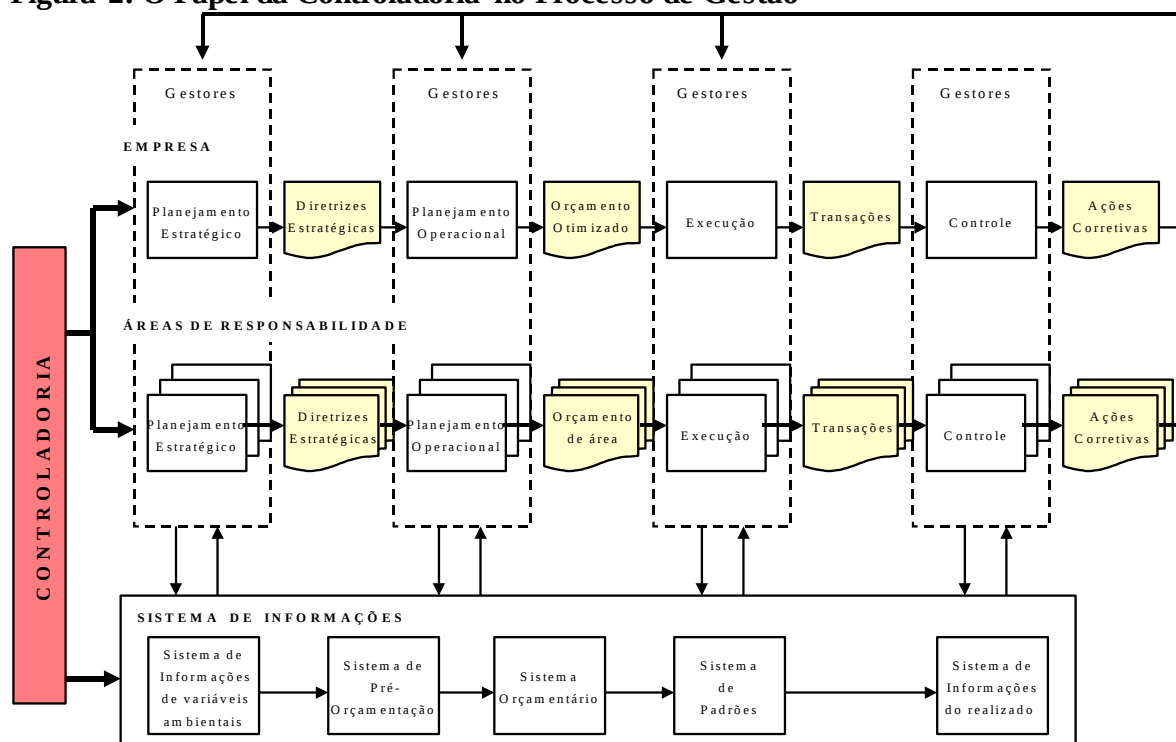
O processo de gestão de uma empresa, segundo Welch, *apud* Pereira (1993, p.84s), caracteriza-se como “(...) o esforço administrativo global em dado empreendimento, envolvendo a tomada de decisões, a aplicação de determinadas técnicas e de certos procedimentos e a motivação de indivíduos ou grupos no sentido da consecução dos objetivos (...)” globais da organização.

Segundo a Gestão Econômica, para que se possa conduzir uma empresa da situação atual para uma situação desejada no futuro, o seu processo de gestão precisa incluir o planejamento das ações futuras, a implementação dessas ações planejadas e o controle das ações realizadas em função do plano.

Como ilustrado na Figura 2, na Gestão Econômica a atuação da Controladoria está intimamente ligada ao processo de gestão da empresa, promovendo a coordenação dos esforços dos gestores de área para alcançar a sinergia global e gerindo o sistema de informações da empresa.

Como afirmam Perez *et alii* (1995, p. 35-37), a área de Controladoria deve exercer um papel ativo no processo de gestão, com a missão de otimizar os “resultados econômicos da empresa através da definição de um modelo de informações baseado no modelo de gestão” da organização.

Figura 2: O Papel da Controladoria no Processo de Gestão



Fonte: Adaptado de Pereira (1993, p.94)

4.1 - A Controladoria e o Planejamento

Lopes *apud* Catelli (1995, p.124), afirma que “o planejamento do ponto de vista empresarial consiste, no seu sentido mais lato, em um processo que estabelece objetivos, define linhas de atuação e planos detalhados para atingi-los e determina os recursos necessários à consecução dos mencionados objetivos”.

O planejamento “é a função básica do processo administrativo” (Guerreiro, 1989, p.250). Através dos “planos e programas procura-se garantir a coordenação e a verificação dos esforços e ações de todas as áreas em torno dos objetivos gerais da empresa”(id., *ibid.*).

Na Gestão Econômica, o planejamento ocorre em nível global da empresa, mas é construído a partir da contribuição das suas diversas áreas de responsabilidade. Como afirma Pereira (1993, p.97), como os gestores são os principais responsáveis pelas

atividades especializadas de sua área, “não há ninguém melhor de quem se esperar uma contribuição no sentido de planejar adequadamente tais atividades”.

Na Gestão Econômica, o planejamento da empresa é realizado em duas fases distintas: o planejamento estratégico e o planejamento operacional.

No planejamento estratégico, a missão e os objetivos maiores da empresa, tendo em conta suas excelências e deficiências, são confrontados com o ambiente, suas oportunidades e ameaças. Criam-se cenários, delineam-se alternativas, entre as quais se decide a orientação a longo prazo dos negócios da organização. Essa orientação inclui as definições da filosofia e do âmbito de atuação da empresa e das suas macro-políticas, que constituem a sua macro-estratégia.

Dessas decisões derivam as diretrizes estratégicas, que abrangem os objetivos, estratégias e políticas funcionais que caracterizam a atuação da empresa diante das circunstâncias do mercado⁶.

Figura 3: Processo de Planejamento Estratégico



Adaptado de Vasconcelos (1994, p. 95).

Nesse processo, a Controladoria atua no sentido de gerenciar o sistema de informação sobre variáveis ambientais, prever o impacto de variáveis econômicas sobre a organização e, considerando as previsões definidas pelos gestores durante o processo de planejamento, estruturar o cenário econômico sobre o qual a estratégia será construída. É também função da Controladoria, participar da validação das diretrizes estratégicas, registrá-las e monitorar constantemente o ambiente a fim de perceber eventuais mudanças nas variáveis que ensejariam uma reformulação do plano estratégico.

⁶ Ver, por exemplo, Vasconcelos (1994, p. 90) e Kotler(1993 , p.63s).

A partir das diretrizes estabelecidas no plano estratégico, inicia-se o processo de planejamento operacional, quando cada área da organização detalha e quantifica as suas ações futuras, procurando otimizar os resultados da empresa no curto, médio e longo prazos. Nesse momento, procura-se identificar e escolher as alternativas operacionais de ação quanto a recursos, produtos, volumes, qualidade e preços, passando-se basicamente por quatro macro etapas (Figura 4):

a) Levantamento das alternativas:

Nessa fase são identificadas as diversas alternativas de atuação de cada área, dentro das diretrizes estratégicas estabelecidas.

b) Seleção das alternativas:

As alternativas de atuação identificadas são mensuradas e avaliadas quanto a seu impacto econômico na organização. Cada área seleciona a alternativa de ação que melhor contribui para o resultado econômico da empresa.

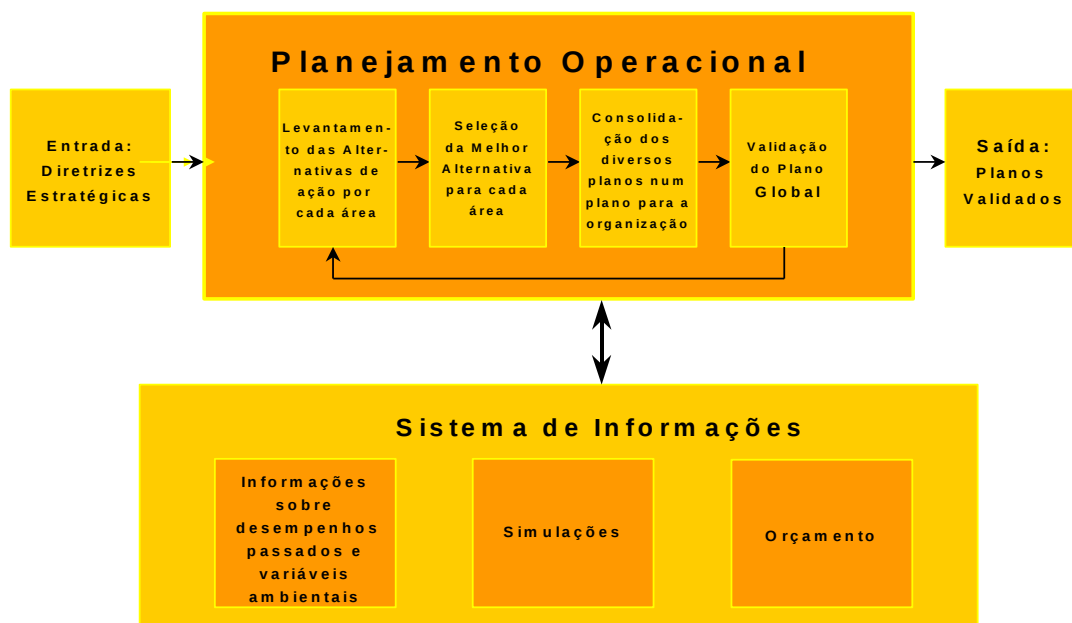
c) Consolidação das alternativas:

As ações planejadas pelas diversas áreas são consolidadas. O plano consolidado é submetido a várias simulações, em que, num processo de negociação das necessidades e pretensões de cada área, procura-se encontrar o plano global ótimo para a empresa.

d) Validação do plano:

Após profunda discussão e ajustes eventuais, o plano global é validado pelos diversos gestores da organização.

Figura 4: Processo de Planejamento Operacional



No processo de planejamento operacional, a Controladoria, enquanto área detentora da visão sistêmica da empresa, é a responsável pela gestão do sistema de informações que dá suporte ao processo. Além disso, a controladoria atua em cada fase do processo de planejamento, participando do levantamento das alternativas e da sua avaliação, e discutindo sua validade e exequibilidade. A Controladoria responde pela consistência e viabilidade econômica do plano final, sendo sua otimização a principal atribuição da Controladoria, que deverá garantir que o plano final seja o melhor possível, dadas as condições internas e externas da organização.

Sob o enfoque da Gestão Econômica a Controladoria é vista como participante e não como a responsável pela realização do planejamento. É uma função que promove interações entre as diversas áreas, procurando atenuar os conflitos frequentemente existentes e assegurar o prevalecimento dos objetivos da organização como um todo sobre os objetivos particulares de qualquer área de responsabilidade.

4.2 - A Controladoria e a Execução

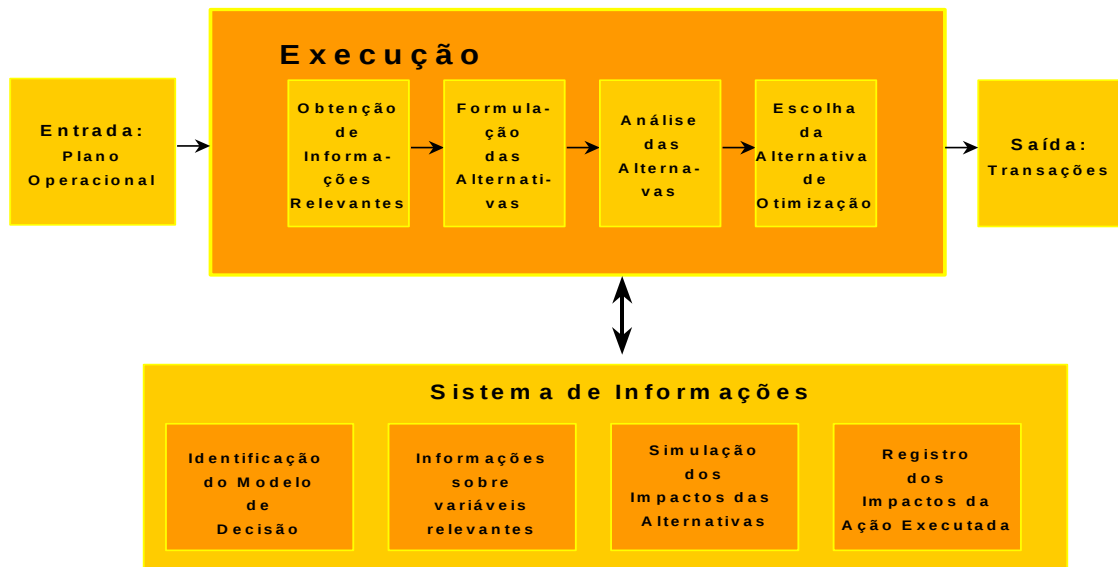
Após a conclusão do plano operacional, inicia-se a fase de execução, na qual os gestores deverão concretizar as ações planejadas de modo que a organização possa atingir os objetivos previstos.

Para a consecução da otimização planejada, na Gestão Econômica, o gestor de área é responsável pelo cumprimento dos planos validados. Quaisquer alterações que se fizerem necessárias precisam ser submetidas a um superior e às eventuais áreas envolvidas.

Nesta fase, é função da Controladoria questionar e discutir a real capacidade de cada área em cumprir os planos validados a fim de detectar uma eventual necessidade de ajuste não percebida pelos gestores.

Durante a execução, os diversos gestores, à luz do plano operacional estabelecido, procurarão otimizar o resultado da empresa em cada transação a ser efetuada, considerando a situação atual. A execução também consiste num processo decisório, que poderá ser efetuado em quatro etapas básicas apoiadas pelo sistema de informações (Figura 5):

Figura 5 - Processo de Execução



a) Obtenção de informações relevantes:

Corresponde à etapa de definição e obtenção de informações sobre as variáveis relevantes a serem consideradas no processo de decisão sobre transações a serem realizadas.

b) Formulação das alternativas:

Conhecidas as variáveis relevantes para a decisão, são formuladas as diversas opções de ação.

c) Análise das alternativas:

São mensurados e avaliados os impactos operacionais, financeiros e econômicos das variáveis relevantes em cada alternativa de ação.

d) Escolha da alternativa de otimização:

Com base na avaliação das conseqüências das alternativas estudadas, seleciona-se aquela que proporcione o maior resultado econômico para a transação a ser efetuada.

O sistema de informações, gerido pela Controladoria, se integra ao processo de execução, fornecendo informações capazes de suportar adequadamente as decisões tomadas pelos gestores. O sistema identifica o modelo de decisão a ser utilizado no processo decisório específico, fornece informações sobre ocorrências anteriores e sobre o comportamento das variáveis econômico-financeiras (taxa de juros, inflação, PIB, etc). Também é atribuição do sistema simular os impactos das alternativas de ação previamente reconhecidas, permitindo ao tomador de decisão a escolha daquela que otimiza o resultado econômico da transação a ser realizada. Após a execução, o sistema

registra os seus impactos viabilizando a apuração dos resultados e a avaliação de desempenho.

Nesta fase, a Controladoria deve focar suas atenções, principalmente, na tempestividade, atualidade e correção das informações geradas pelo sistema, zelando para que decisões corretas sejam tomadas a partir dessas informações.

4.3 - A Controladoria e o Controle

A fim de que as ações executadas na organização conduzam efetivamente aos resultados desejados, é preciso um acompanhamento constante que permita inferir se o desempenho presente leva aos objetivos estabelecidos no planejamento e, em caso negativo, definir os ajustes a serem executados. Essa é a chamada atividade de controle, que assim como as demais (planejamento e execução) é inerente a todos os gestores da organização.

Segundo Tachizawa(1990, p. 82), “o controle se torna necessário no momento em que surge a atividade de gestão, ou seja, quando há diversidade de funções, delegação de atribuições e quando surge necessidade de informações para a tomada de decisões no processo de comparação de eventos ocorridos com os esperados, com vistas a apuração de eficiência e eficácia e ao redirecionamento de rumos de atuação”.

O processo de controle é realizado em quatro fases básicas (Figura 5):

a) Comparação entre o realizado e o previsto:

Nessa fase são confrontados os resultados obtidos com os planejados, identificando-se os eventuais desvios ocorridos.

b) Análise das causas dos desvios:

Os desvios apurados são analisados a fim de se identificarem os fatores que lhes deram origem.

c) Identificação e análise das alternativas:

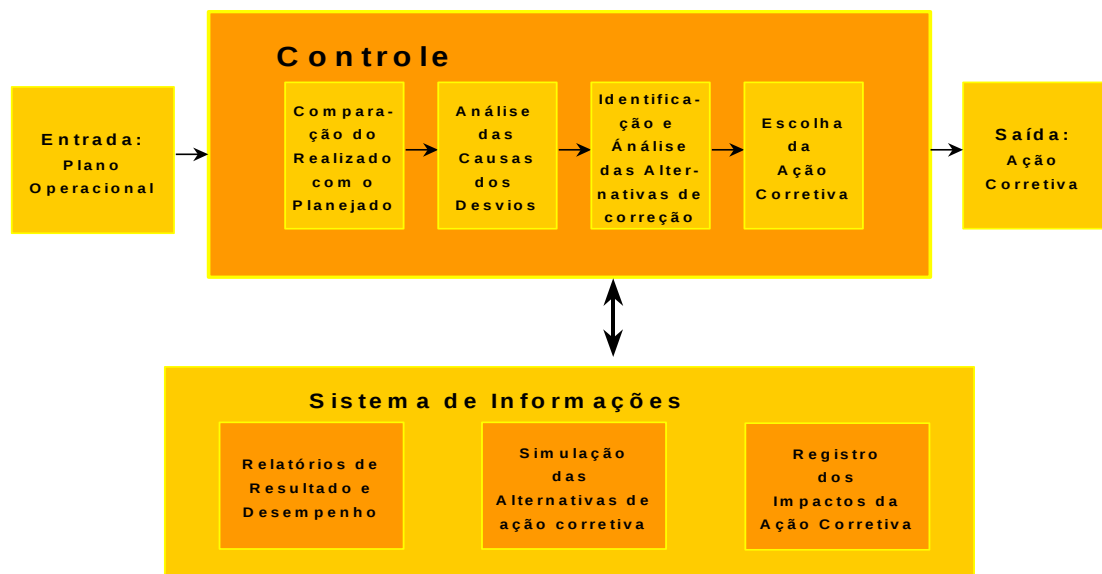
São identificadas e analisadas as alternativas de ação corretiva.

d) Escolha da ação corretiva:

Após conhecidos os impactos das possíveis ações corretivas, seleciona-se aquela que leva à otimização do resultado econômico da organização.

O sistema de informações, concebido e mantido pela Controladoria,

Figura 6 - Processo de Controle



também desempenha papel importante durante a fase de controle, fornecendo as informações sobre o realizado, o previsto e os desvios ocorridos, viabilizando a análise dos resultados e do desempenho dos diversos gestores de área. De forma semelhante à etapa anterior, o sistema é responsável pela realização de simulações e pelo registro dos impactos das ações corretivas implementadas.

Pela Gestão Econômica, o controle deve ser efetuado continuamente por todos os gestores da organização, não cabendo a um órgão específico a responsabilidade exclusiva pelo monitoramento de todas as atividades da empresa.

Contudo, a Controladoria exerce uma função primordial como promotora do controle. Como área detentora de uma visão sistêmica da organização, a Controladoria é responsável pela gestão do sistema de informações que dá suporte à atividade de controle do resultado da empresa e das diversas áreas. Dada a sua missão de otimizadora do resultado global, a Controladoria acompanha o cumprimento do planejado, observando os desvios ocorridos e promovendo interações entre as áreas na busca das ações corretivas mais adequadas. A Controladoria também deverá, quando se fizer necessário, indicar a necessidade de ajustes e revisão dos planos.

4.4 – A Controladoria e o Sistema de Informações

Dada a sua função de gestora do sistema de informações econômico-financeiras da empresa, a Controladoria é responsável por:

- identificar os eventos econômicos sob a responsabilidade dos diversos gestores, definindo, em parceria com as áreas de responsabilidade, os modelos de decisão sobre os eventos;
- assegurar que o sistema gere informações adequadas aos usuários;
- assegurar que o sistema apure o resultado econômico da empresa, das áreas, atividades, transações, produtos, segmentos, etc, de acordo com as

necessidades da gestão e forneça informações que permitam a realização das avaliações de desempenho;

- d) definir os critérios de mensuração dos eventos econômicos a serem utilizados, que deverão ser compreendidos e aceitos pelos gestores;
- e) definir, juntamente com os gestores, os padrões de utilização de recursos a serem utilizados como parâmetro de eficácia em todo o processo produtivo da empresa;
- f) sensoriar constantemente os indicadores do ambiente econômico e suas interações com o sistema empresa.

5 - CONCLUSÃO

Pelo exposto, pode-se concluir que a Controladoria, sob o enfoque do GECON, exerce funções que estão fundamentalmente relacionadas com o processo de gestão econômica da organização, que podem assim ser sintetizadas:

- a) gerir o sistema de informações econômico-financeiras de modo a apoiar as diversas fases do processo de gestão, provendo as informações requeridas pelos diversos tomadores de decisão;
- b) participar do processo de planejamento, garantindo a consistência e a viabilidade econômica do plano;
- c) promover a interação entre as áreas, dirimindo eventuais conflitos e conduzindo à otimização do resultado do todo;
- d) acompanhar continuamente o cumprimento do planejado, a fim de identificar os desvios e necessidade de ajustes;
- e) propiciar uma avaliação adequada dos resultados da empresa e do desempenho de seus gestores.

Assim, no Modelo GECON, considerando a Controladoria como principal detentora da visão sistêmica da empresa, a sua função excede a simples gestão do sistema de informações, como defendido por vários autores, assumindo o papel de gestora principal da gestão econômica das empresas para a otimização do seu resultado.

BIBLIOGRAFIA:

- ANDERSON, David R. & SCHMIDT, Leo A. *Practical Controllershship*. Homewood: Irwin, 1961.
- BELKAOUI, Ahmed. *Handbook of management control systems*. New York: Quorum Books, 1986.
- BEUREN, Ilse Maria. *Modelo de mensuração do resultado de eventos econômicos empresariais: um enfoque de sistema de informação de gestão econômica*. São Paulo, 1994. Tese(Doutorado)-FEA-USP.
- CARVALHO, Marcelino Freitas. *Uma contribuição ao estudo da Controladoria em instituições financeiras organizadas sob a forma de banco múltiplo*. São Paulo, 1995. Dissertação(Mestrado)-FEA-USP.
- CATELLI, Armando. *Anotações de aula da disciplina Controladoria*. São Paulo, 1998. Pós-graduação em Controladoria e Contabilidade-FEA-USP.

- CATELLI, Armando (Coord.). *GECON - gestão econômica - coletânea de trabalhos de pós-graduação*. São Paulo, 1995. FEA-USP.
- CHANDLER, A. D. Jr. *Strategy and structure*. Cambridge, Massachussets: MIT Press, 1962.
- GUERREIRO, Reinaldo. *Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da Contabilidade*. São Paulo, 1989. Tese(Doutoramento)-FEA-USP.
- GUERREIRO, Reinaldo & CATELLI, Armando & DORNELLES, João Aldemir. *A controladoria sob o enfoque GECON - Gestão Econômica: a experiência da Caixa Econômica Federal do Brasil*. Trabalho apresentado no Congresso Internacional de Contabilidad, Finanzas y Administración. Cidade de Havana, Cuba, 1997.
- GOLDENBERG, Marta da Conceição Louro. *Contabilidade Estratégica: o papel do controller no processo de planejamento estratégico*. São Paulo, 1994. Dissertação(Mestrado)-FEA-USP.
- HECKERT, J. Brooks & WILSON, James D. *Controllershhip*. New York: Ronald Press, 1963.
- KANITZ, Stephen Charles. *Controladoria: teoria e estudo de casos*. São Paulo: Pioneira, 1976.
- KOTLER, Philip. *Administração de marketing*. Tradução de Ailton Bomfim Brandão. São Paulo: Atlas, 1993.
- NAKAGAWA, Masayuki. *Controladoria*. Material didático da disciplina EAC-318, FEA-USP. São Paulo, 1980. MMO.
- NAKAGAWA, Masayuki. *Introdução à Controladoria*. São Paulo: Atlas, 1993.
- PEREZ, José Hernandez Junior; PESTANA, Armando Oliveira & FRANCO, Sérgio Paulo Cintra. *Controladoria de gestão*. São Paulo: Atlas, 1995.
- PEREIRA, Carlos Alberto. *Estudo de um modelo conceitual de avaliação de desempenhos para gestão econômica*. São Paulo, 1993. Dissertação(Mestrado)-FEA-USP.
- RICCIO, Edson L. & PETERS, Marcos R. S. *Novos paradigmas para a função controladoria*. Trabalho apresentado na Reunião Anual da Associação Nacional de Programas de Pós-graduação em Administração. Florianópolis, 1993.
- SANTOS, Edilene S. & PONTE, Vera. *Gestão Econômica: um modelo para a integração sistêmica da empresa*. In: *Anais do V Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos*. v. 2, páginas 705-721. Fortaleza, set., 1998.
- SANTOS, Roberto Vatan dos. *Controladoria e Gestão Econômica (GECON)*. Trabalho apresentado no II SEMEAD (Seminários de administração). FEA-USP, 1997.
- TACHIZAWA, Elio Takeshi. *Referencial teórico a formulação de um modelo de informações de suporte a Controladoria*. São Paulo, 1990. Dissertação(Mestrado)-FEA-USP.
- VASCONCELOS, Marco Túlio de Castro. *O processo de gestão de finanças sob a ótica da gestão econômica*. São Paulo, 1994. Dissertação(Mestrado)-FEA-USP.
- YOSHITAKE, Mariano. *Funções do controller: conceitos e aplicações de controle gerencial*. São Paulo, 1982. Dissertação(Mestrado)-FEA-USP.