

O PROCESSO DE CONTROLADORIA INFERINDO NO APRENDIZADO E NO CRESCIMENTO DA EMPRESA

José Moreira da Silva Neto

Resumo:

O propósito desse artigo é discutir a nova missão do processo de controladoria como um mecanismo de aprendizagem contínua para a melhoria do desempenho empresarial. Para isso, faz-se necessário enfocar alguns pressupostos norteadores, assim como, também, analisar os aspectos do processo de controladoria quanto às variáveis exógenas e endógenas dos processos empresariais. A nova visão para o processo de controladoria, além da organização focalizada para os processos, é que o planejamento, um dos subprocessos da controladoria, continua sendo uma ferramenta indispensável para o desempenho superior da empresa. Porém a função de planejar em uma dada organização é incumbência de todos e não mais de um grupo seletivo de planejadores. Outro subprocesso da controladoria, imprescindível para o desempenho superior, é a mensuração do desempenho das partes, já que o subprocesso de mensuração é responsável pela geração de indicadores que retroalimenta de maneira útil a melhoria do desempenho dos demais processos da organização. Assim, a coordenação e a formatação do planejamento, tal como a metodologia e o critério de mensuração de desempenho, constituem-se no escopo estratégico e operacional do processo de controladoria que se torna um instrumento de aprendizado e de desenvolvimento no desempenho superior na organização empresarial. Diante desse contexto, considerando que tudo que se predispõem fazer individualmente, em grupo ou numa organização empresarial é através de processo, o propósito desse artigo passa a ser também um processo de melhoria contínua do conhecimento sobre a controladoria. Discutir e melhorar esse entendimento constitui-se, portanto, no objeto desse trabalho.

Palavras-chave:

Área temática: *O Papel da Controladoria na Gestão Estratégica de Custos*

O PROCESSO DE CONTROLADORIA INFERINDO NO APRENDIZADO E NO CRESCIMENTO DA EMPRESA

José Moreira da Silva Neto

Professor no departamento de Ciências Contábeis

Fundação Universidade Federal de Rondônia

Rua 1, Quadra 5, Lote 122, Jardim das Mangueiras – Porto Velho, RO. – CEP 78.908-760

(069) 222-3868 residencial – (069) 216-8506 Fax – e-mail: unir@com.br.

RESUMO

O propósito desse artigo é discutir a nova missão do processo de controladoria como um mecanismo de aprendizagem contínua para a melhoria do desempenho empresarial. Para isso, faz-se necessário enfocar alguns pressupostos norteadores, assim como, também, analisar os aspectos do processo de controladoria quanto às variáveis exógenas e endógenas dos processos empresariais. A nova visão para o processo de controladoria, além da organização focalizada para os processos, é que o planejamento, um dos subprocessos da controladoria, continua sendo uma ferramenta indispensável para o desempenho superior da empresa. Porém a função de planejar em uma dada organização é incumbência de todos e não mais de um grupo seletivo de planejadores. Outro subprocesso da controladoria, imprescindível para o desempenho superior, é a mensuração do desempenho das partes, já que o subprocesso de mensuração é responsável pela geração de indicadores que retroalimenta de maneira útil a melhoria do desempenho dos demais processos da organização. Assim, a coordenação e a formatação do planejamento, tal como a metodologia e o critério de mensuração de desempenho, constituem-se no escopo estratégico e operacional do processo de controladoria que se torna um instrumento de aprendizado e de desenvolvimento no desempenho superior na organização empresarial. Diante desse contexto, considerando que tudo que se predispõem fazer individualmente, em grupo ou numa organização empresarial é através do processo, o propósito desse artigo passa a ser também um processo de melhoria contínua do conhecimento sobre a controladoria. Discutir e melhorar esse entendimento constitui-se, portanto, no objeto desse “rehearsal”.

O papel da controladoria na gestão estratégica de custos

O PROCESSO DE CONTROLADORIA INFERINDO NO APRENDIZADO E NO CRESCIMENTO DA EMPRESA

1. COMPREENSÃO DO AMBIENTE DA CONTROLADORIA

Uma das condições básicas para se obter vantagens no atual momento dos negócios é o aprendizado contínuo. A empresa que não aprender a utilizar com eficiência total os recursos necessários no seu conjunto de processo, não aplicar a qualidade sobre todos os aspectos em suas tarefas e não enxergar que a missão é criar valor ao cliente, já que afinal é ele a fonte de receita da empresa, seguramente terá problema de efetividade. Assim, o termo aprendizado não representa um propósito e sim uma condição para a continuidade e o crescimento. Alguns pressupostos norteiam esse entendimento, como:

- **Pressuposto um** – o cliente é a razão de ser da empresa – é a fonte de receita, portanto, dispensa qualquer outro adjetivo de fundamentação.
- **Pressuposto dois** -- a empresa constitui-se no processo que atua numa cadeia de negócios independente de qual seja a sua finalidade (missão) ou mercado e clientes-metas.

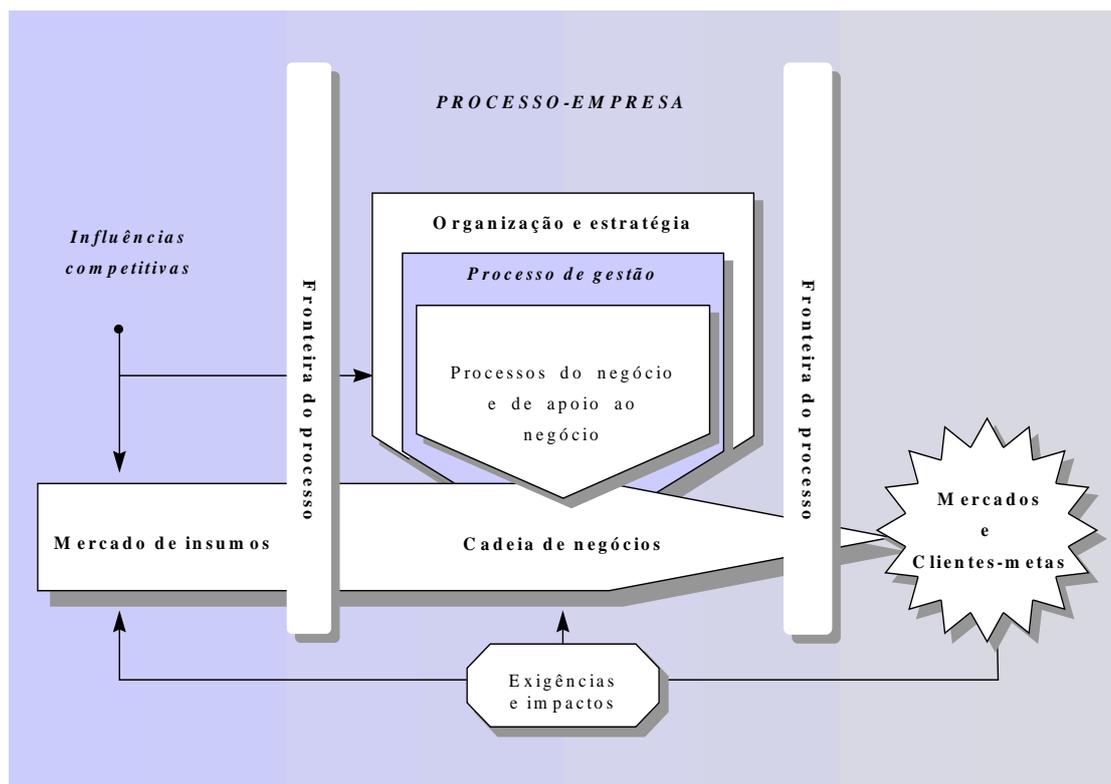


Figura 1 – Processo-empresa

- **Pressuposto três** – a empresa utiliza-se de um processo de comunicação para atingir o desempenho superior.

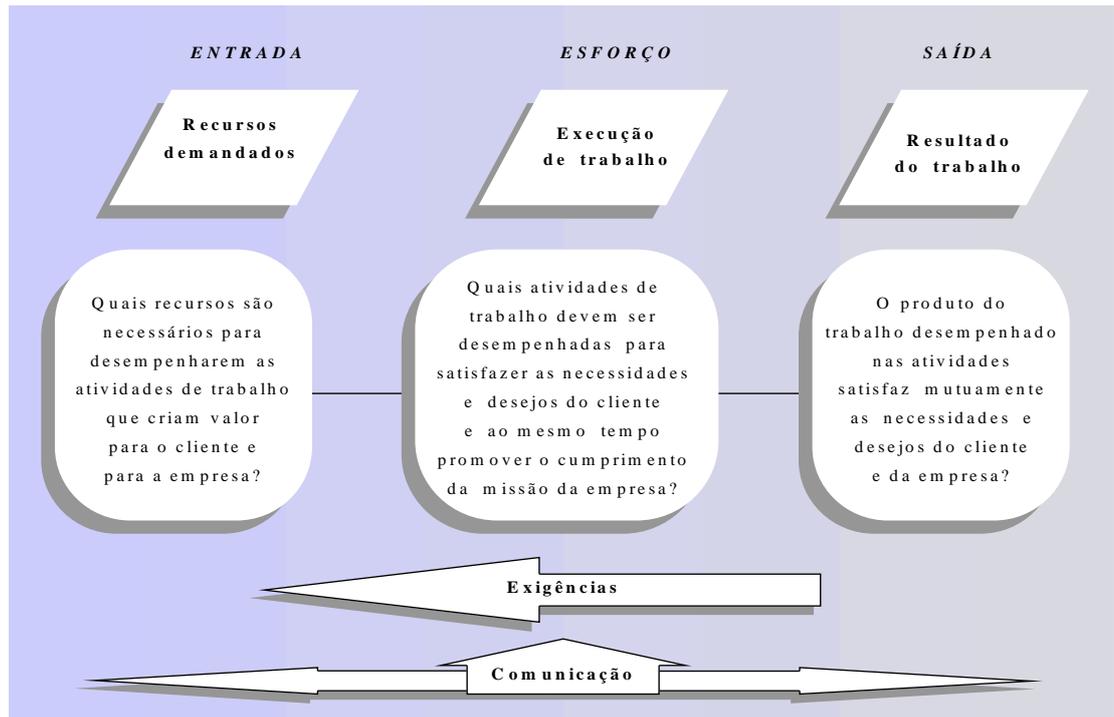


Figura 2 – O processo de comunicação para o desempenho superior¹

- **Pressuposto quatro** – a empresa tem seu alicerce sobre quatro importantes bases críticas.

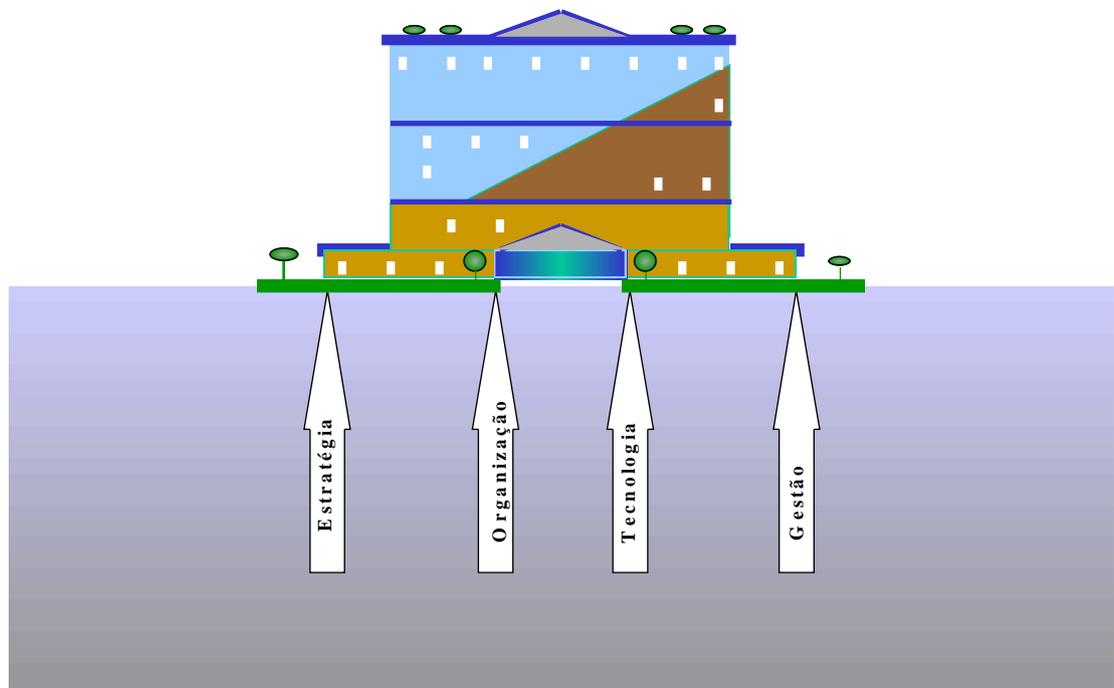


Figura 3 – Bases críticas da empresa

- **Pressuposto cinco** – os sistemas de serviços da empresa devem ser comprometidos, flexíveis, inovadores e estruturarem-se sob a missão de atender as necessidades dos clientes e recompensar os esforços dos fornecedores de serviços.

¹ Fonte: adaptação de Melan [1993, p. 5-2.7 (figura 5-2.5)].

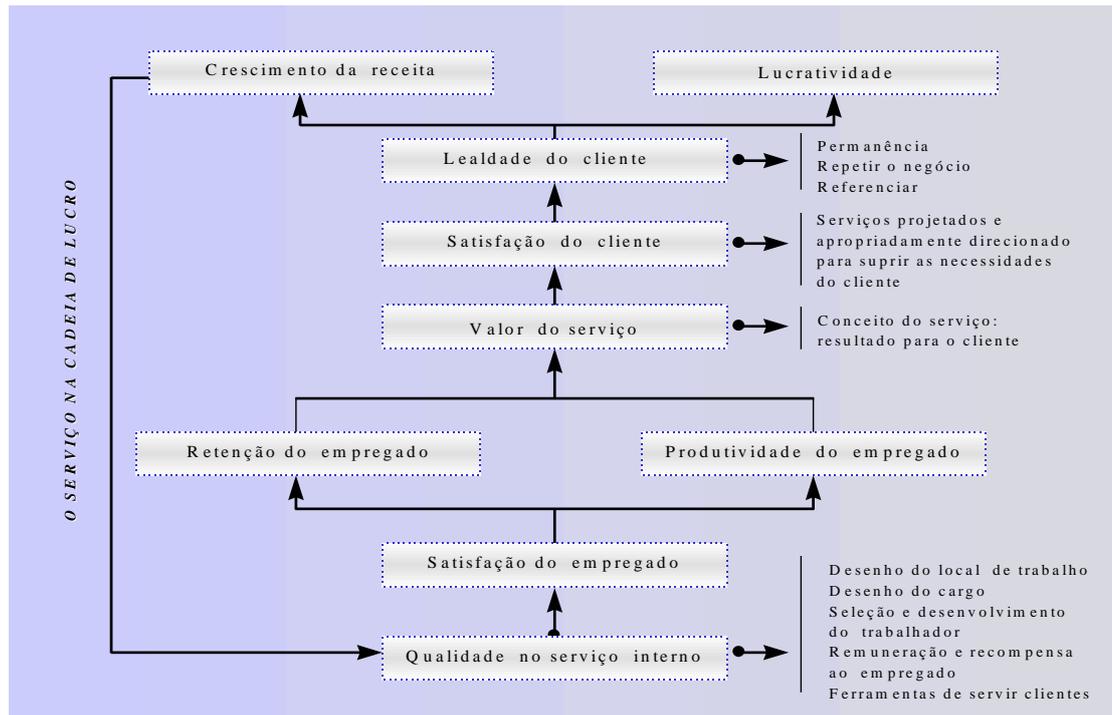


Figura 4 – Sistemas de serviços²

2. O PROCESSO DE CONTROLADORIA À COMPATIBILIZAR TAIS PRESSUPOSTOS

O termo controladoria, quando focalizado para os atributos da gramática, traz em sua raiz a expressão controle que tem permeado através do tempo como objetivo das demais atividades executadas no seu processo. Com isso, a controladoria implica em custos excessivos, burocracia e até mesmo pânico (policiamento). Então, a questão crítica a discutir diante dessa cultura e que ao mesmo tempo se volta aos escopos dos pressupostos apresentados é: qual o desenho operacional e estratégico para o processo de controladoria que o faça de instrumento alavancador do aprendizado contínuo na empresa?

A avaliação, análise e estudo mais aprofundado dessa questão passa preferivelmente por três abordagens, que são: 1) o “output” do processo de controladoria, 2) as tarefas a serem executadas no processo e 3) o “input” – a infra-estrutura de recursos demandados para o processo. Isso porém, compartilhado com os escopos dos pressupostos evidenciados na parte um desse trabalho.

2.1 O “output” do processo de controladoria

2.1.1 Aspecto conceitual de produto

Em termos gerais, produto pode ser caracterizado como algo resultante de um processo e que supre as necessidades e propósitos de indivíduos, grupos de pessoas, nações e do meio ambiente total ou em parte. Kotler [1993, p.33] define produto de modo a contemplar qualquer abrangência, como algo que possa ser oferecido a alguém para satisfazer uma necessidade ou desejo. Tal autor, em seu argumento, diz que genericamente, o termo produto traz a idéia de objeto

² Fonte: Kaplan & Norton [1996, p. 257 (Figura 11.3)]

físico, como um automóvel, aparelho de TV ou de refrigeração e geralmente se usa a expressão produtos e serviços para distinguir objetos físicos de objetos intangíveis. Dentro desse conceito de produto é bom que se tenha em mente que o objetivo de um produto não está em possuí-lo mas sim em utilizá-lo, ou seja, ninguém compra uma máquina de lavar roupas apenas para possuí-la e sim para usá-la na limpeza das roupas. Do mesmo modo que uma empresa não deve implementar um processo de controladoria com objetivo de obter tão somente indicadores de desempenho financeiro e não-financeiro, mas para avaliar e orientar como as suas estratégias estão se operacionalizando, assim como, tal empresa pode utilizar as informações dos indicadores para melhorar continuamente o seu desempenho total.

2.1.2 Aspecto quanto a natureza do produto

Numa mesma empresa quando focalizado para os seus processos, três aspectos de natureza de produtos podem ser detectados:

- Produto predominante do processamento de materiais – Objeto físico – exemplo: o produto oriundo das operações de manufatura;
- Produto predominante do processamento de informações – Indicadores de desempenho do processo, do produto propriamente dito e do meio ambiente que utiliza este produto – exemplo: a informação gerada pela processo de controladoria sobre o custo do objeto físico produzido pelo processo de manufatura;
- Produto predominante do processamento de consumidores – a transformação é feita no próprio consumidor – exemplo: o processo de treinamento de operadores cujo o produto resultante é a melhoria da qualificação do operador.

Diante desse entendimento, a natureza de produto do processo de controladoria é de informação. Todavia, informação do que? Do desempenho de todos os produtos (output), dos processos (conjunto de tarefas) e da infra-estrutura de entrada (input) nos processos que constituem a empresa. Como a natureza do produto da controladoria é de informação ele deve também revelar indicadores do meio ambiente em que a empresa se situa e dos sistemas externos que impactam e implicam em modificações benéficas ou adversas na empresa.

2.1.3 Aspecto quanto ao foco do produto (output) da controladoria

Nesse subtem, a análise deve ater-se aos pressupostos apresentados na parte inicial do trabalho, como segue:

- ***O cliente como a razão de ser da empresa*** – se o cliente é a fonte de receita, a sua satisfação em relação aos produtos da empresa é a questão maior. Assim, o processo de controladoria de tal empresa deve medir o grau da satisfação total do cliente e gerar indicadores que permitam as pessoas nos processos da empresa a enxergarem a satisfação do cliente sobre vários aspectos, como:
 - ✓ Aparência – impacto da satisfação com o produto e/ou serviço à primeira vista;
 - ✓ Pontualidade – exatidão no cumprimento dos compromissos assumidos com o cliente;
 - ✓ Exatidão – observância rigorosa quanto à qualidade daquilo que se relaciona com a satisfação e desejo do cliente;

- ✓ Desempenho – de modo genérico, refere-se ao resultado de um processo, enquanto que de maneira mais específica, pode se tratar, por exemplo, de cumprir da melhor forma possível aquilo a que se estava compromissado;
 - ✓ Utilidade – propriedade ou aptidão de uma coisa para satisfazer as necessidades econômicas e/ou outras do homem;
 - ✓ Facilidade de manutenção – prontidão e destreza na execução de manutenção a produtos e serviços;
 - ✓ Durabilidade – algo durável, expectativa de tempo de duração do produto ou serviço, ou de um mecanismo, etc. Esse conceito incorpora as condições necessárias à vida útil de objetos, organizações e similares;
 - ✓ Custo – gasto despendidos na obtenção de um produto ou serviço de valor;
 - ✓ Receptividade – faculdade de receber impressões ou influências de certos agentes;
 - ✓ Adaptabilidade – possibilidade de adaptar-se a um produto e/ou serviço considerando dadas condições;
 - ✓ Confiabilidade – segurança íntima do cliente em relação ao produto adquirido.
- ***O processo-empresa atuando numa cadeia de negócios*** – a empresa constitui-se na reunião de subprocessos/atividades/tarefas que atuam numa cadeia de negócios, portanto, tais subprocessos/atividades/tarefas devem obrigatoriamente adicionarem valor direta ou indiretamente à essa cadeia. Quando se refere à hierarquia de processos (processo, subprocesso, atividade, tarefas, etc.) o produto da controladoria deve ser o resultante do desempenho superior em tal hierarquia. Deve-se ficar atento para um dos princípios de Hammer [1997, p.89] que diz: somente se consegue desempenho superior os melhores processos. Daí, o produto da controladoria deve fornecer informações sobre a eficácia, eficiência e qualidade dos processos empresariais. Para tanto, o ponto de partida para implementar a mensuração de tais indicadores é a análise de valor dos processos que segundo Forrest [1996, p.108] é o método de identificação que uma empresa utiliza para entender todos os seus processos e identificar como esses se ajustam com as diversas categorias da empresa. Como principais indicadores pode ter:
 - ✓ Custo de atividades e de produtos;
 - ✓ Eficácia dos processos;
 - ✓ Eficiência e a qualidade na utilização de recursos;
 - ✓ Produtividade do capital, etc.
 - Quanto ao pressuposto relativo as bases críticas da empresa, o “output” do processo de controladoria deve revelar indicadores de inovação tecnológica de produtos e processos, de eficácia das estratégias e metas, de “accountability” do processo de gestão e da qualidade do sistema organizacional;
 - O desempenho no sistema de serviços da empresa tem se mostrado com um meio útil e inteligente de alavancar a competitividade, portanto, o processo de controladoria deve revelar indicadores, como:
 - ✓ Indicador-médio de satisfação dos empregados;
 - ✓ Indicador de diminuição de acidentes no trabalho;
 - ✓ Indicador de qualidade do ar no ambiente de trabalho;
 - ✓ Indicador-médio de saúde dos empregados;
 - ✓ Indicador da produtividade dos empregados;
 - ✓ Indicador da retenção de empregados;

- ✓ Indicadores de valor do serviço;
- ✓ Indicador da satisfação do cliente;
- ✓ Indicador da lealdade do cliente;
- ✓ indicador do crescimento da receita;
- ✓ indicador da lucratividade, e similares.

2.2 O processamento da controladoria

Se a excelência da controladoria é a revelação de informação superior a maneira de se chegar a esse resultado é a execução de tarefas também de forma superior, assim, o processamento da controladoria reúne tarefas como:

- Análise das necessidades de informações que permitem melhorar o desempenho e o aprendizado;
- Análise e avaliação da base fornecedora e de armazenamento de dados;
- Análise da base de modelos;
- Criação de canais de distribuição da informação;
- Coordenação e formatação de planejamentos: estratégicos e operacionais;
- Mensurações de desempenho;
- Registos, manipulações e demonstrações ortodoxas;
- Outras tarefas de estudos, viabilidade e de proteção do negócio empresarial.

2.3 Insumos e infra-estrutura (input) para o processo de controladoria

O principal insumo de transformação no processo de controladoria é o conjunto de dados das transações e dos eventos da empresa, todavia a empresa se situa num ambiente onde recebe constantemente influências dos sistemas externos, tais como: sistema mercadológico sistema tributário e fiscal, sistema econômico, sistema financeiro e similares. Esse contexto exige que o processo de controladoria tenha como entradas, além do insumo “dados”, uma infra-estrutura compatível à demanda de informações superiores que possibilitem melhorar o aprendizado e com isso fazer frente as ameaças competitivas oriundas de tais sistemas. Os principais constituintes de tal infra-estrutura são:

- Sistema organizacional focalizado para os processos;
- “Humanware” – qualificações humanas,
- Base de dados e de modelos incluindo Hardware, software e periféricos. Enfim, toda a infra-estrutura de captação, manipulação, armazenagem e canal de distribuição de informações operacionais e estratégicas,
- Outras bases e mecanismos de infra-estrutura, como: Instalações e bases descentralizadas além de outros ativos fixos e de capital.

É fundamental observar que a qualidade e a inteiração de tais elementos não significa sofisticação e excessos, mas sim, quantidade e capacidade justa (compatibilidade), flexibilidade, inovação e aprendizado contínuo.

2.4 Esquematização sistêmica da controladoria como um processo de aprendizado

A compreensão conceitual e operacional do processo de controladoria que reúne elementos de inferência no aprendizado, pode ser melhor entendida nos constituintes da figura a seguir:

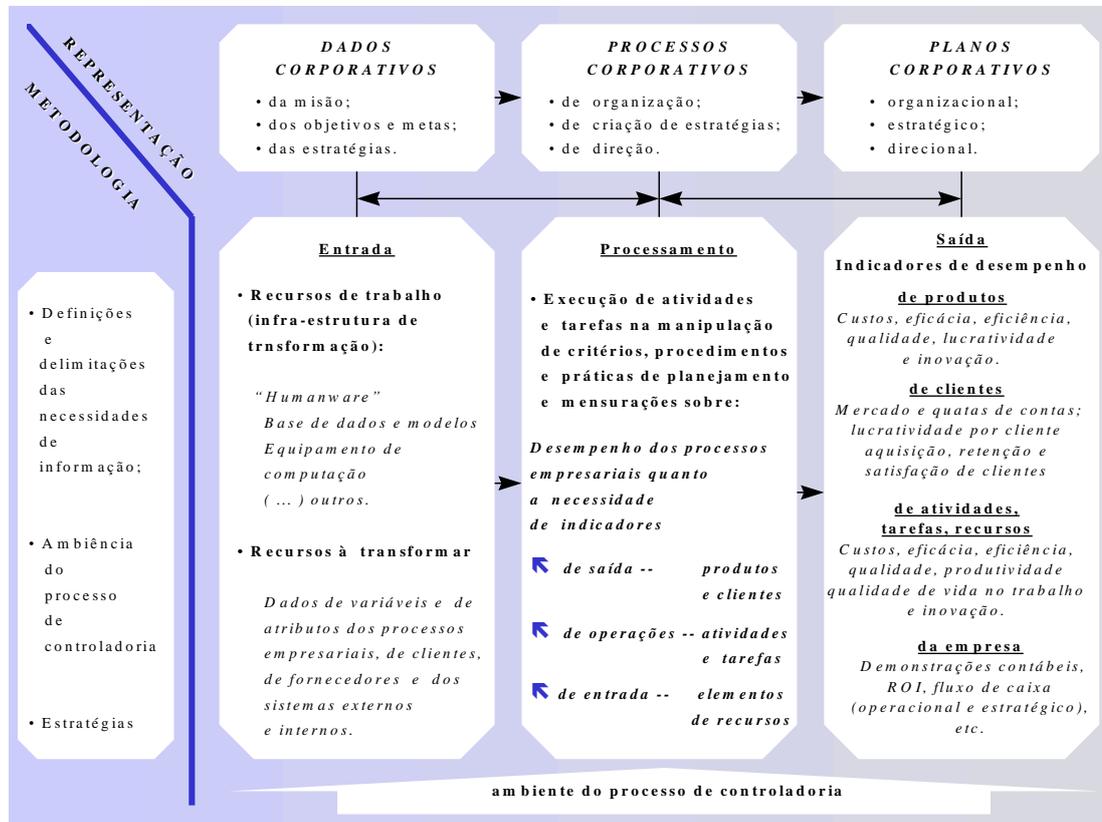


Figura 5 – Esquematização genérica do processo de controladoria

3. CONSIDERAÇÕES GERAIS E FINAIS

Apartir do momento que as pessoas nos processos empresariais passem a enxergar a controladoria como um mecanismo, não mais de controle e sim de ajuda a melhoria do desempenho, esse mecanismo, sem dúvida se tornará num veículo de aprendizado. Tal argumento é verdadeiro? Alguns pontos apresentados no artigo torna evidente que o processo de controladoria de fato infere no aprendizado e em mudanças na empresa, como:

- **Aprendizado sobre produto** – o indicador da quantia de custos do produto é importante, todavia, a eficácia, eficiência, a qualidade e a lucratividade desse produto, também é fundamental;
- **Aprendizado sobre o cliente** – ao entender que a satisfação do cliente está associada a origem das receitas da empresa e que é preciso indicadores que confirmem essa satisfação ou que forneça subsídios para melhorá-la, as pessoas nos processos empresariais passem a ver a controladoria de modo mais amistoso e útil;
- **Aprendizado sobre as atividades, tarefas e recursos** – a mesma visão amistosa e utilidade do item anterior, ocorre quando as pessoas passam a entender que os indicadores

de desempenho gerados pela controladoria sobre as atividades, tarefas e recursos são elementos de aprendizados e auxiliam à melhoria do desempenho que as consagrarão;

- **Aprendizado sobre a empresa** – os “stakeholders” buscam nas suas visões, estratégias e metas em relação a empresa, indicadores de efetividade, de crescimento e de eficácia. Porém, apesar de críticas e, na maioria das vezes imprecisas, as demonstrações contábeis ainda são as melhores reveladoras de tais indicadores. São através dessas demonstrações que importantes indicadores instrumentalizam e orientam como a empresa tem se apresentado diante de mercados cada vez mais competitivos. Por exemplo, uma empresa que está obtendo um bom índice de retorno sobre os investimentos, sobre a produtividade dos ativos e sobre a capacidade de cumprir com suas obrigações financeiras, etc., é uma empresa que se mostra de maneira geral, atraente.

Finalizando, o produto, que a empresa fornece à cadeia em que está inserida, continuará sendo aceito pelos consumidores dessa cadeia, se os processos que o produzem, empenharem-se no melhoramento contínuo, ou seja, continuarem aprendendo sobre as necessidades e desejos dos consumidores potenciais e insatisfeitos e os satisfazem. Assim, o processo de controladoria que tem como missão gerar indicadores para a melhoria do desempenho total da empresa, uma vez assumindo esse conceito contextualizado, seguramente se constitui num mecanismo que interfere no aprendizado e na eficácia empresarial.

Referência bibliográfica

FORREST, Edward. *Activity-based management: a comprehensive implementation guide*. New York, McGraw-Hill, 1996.

HAMMER, Michel. *Além da reengenharia*. Rio de Janeiro: Campus, 1997

KAPLAN, Robert S. e NORTON, David P. *The Balanced Scorecard*. Boston: HBS Press, 1996.

KOTLER, Philip. *Administração de marketing: análise, planejamento, implementação e controle*. São Paulo, Atlas, 1993.

MELAN, Eugene H. *Process Management in staff departments*. In *Handbook for productivity measurement and improvement*. Portland, Oregon: Productivity Press, 1993.

SILVA NETO, José Moreira da. *O processo de controladoria estratégica*. In: *CONGRESSO Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos*. Anais do III Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos, Curitiba, Estado do Paraná, outubro de 1996.

SINK, D. Scott. *Development Measurement systems for world class*. In *Handbook for productivity measurement and improvement*. Portland, Oregon: Productivity Press, 1993.