

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ

FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE
E SECRETARIADO

DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE

**A CONTROLADORIA COMO INSTRUMENTO DE INFORMAÇÃO
NO PROCESSO DECISÓRIO ADMINISTRATIVO**

CEILA MARIA PEDROSA DO NASCIMENTO

FORTALEZA - CE

NOVEMBRO - 1997

**A CONTROLADORIA COMO INSTRUMENTO DE INFORMAÇÃO
NO PROCESSO DECISÓRIO ADMINISTRATIVO**

CEILA MARIA PEDROSA DO NASCIMENTO

Monografia submetida à Coordenação do Curso
de Ciências Contábeis da Universidade Federal
do Ceará, como requisito parcial para obtenção
do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

**FORTALEZA - CE
NOVEMBRO - 1997**

Monografia submetida à Coordenação do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Ceila Maria Pedrosa do Nascimento
Autora

Monografia aprovada em 12 / 12 / 97.

José Mariano Neto
Professor Orientador

Maria da Glória Arrais Peter
Professora Convidada

Ruth Carvalho de Santana Pinho
Coordenadora do Curso

Na concretização de qualquer projeto, necessitamos da assistência de algumas pessoas, para a realização desta monografia não foi diferente. Tive o prazer de contar com o apoio de muitos e agora agradeço,

primeiro ao Pai Celestial, pelas bênçãos;

à família, pela compreensão nos momentos de ausência;

aos amigos, pela credibilidade e ajuda;

ao professor orientador, Mariano, principalmente pelo material bibliográfico;

aos professores Armando, Glória, Graça e Joana, pelas orientações e participações;

às minhas chefes na empresa M. Dias Branco S/A - Comércio e Indústria, Raquel e Liduína, pela compreensão e

a todas as outras criaturas que passando por mim deixaram algo de cultural.

Muitíssimo obrigada,

Ceila Nascimento.

555555

à família,

aos amigos e

aos crentes de que a cultura é a maior forma de poder.

A sabedoria e o bom senso abrem muitas portas.

ESPEAR

RESUMO

Na segunda década deste século, surgiu no Estados Unidos da América uma nova abordagem da Contabilidade como fornecedora de informações úteis e oportunas ao processo decisório administrativo, a Controladoria.

Sua filosofia está centrada em proporcionar eficiência e eficácia às tomadas de decisões dos gestores de empresa, continuamente elevando os resultados pelo atingimento dos objetivos da organização.

A Controladoria se fundamenta no tripé de planejamento, execução e controle. O planejamento corresponde à fase de determinação dos objetivos da empresa nos aspectos temporal e monetário, bem como na metodologia a ser aplicada para o alcance das projeções. A execução consiste no desenvolvimento de atividades para a realização do planejamento. Controle é a confrontação dos resultados orçados e reais, quando possíveis distorções são diagnosticadas e ações corretivas são implementadas.

Neste contexto, a Controladoria tem uma visão global da instituição através do sistema de informações gerenciais, o qual tem por escopo transformar dados internos e externos em informações direcionadas à administração, como meio de otimizar a gestão.

As empresas que adotam a Controladoria devem ter padrões a serem seguidos em situações determinadas, o que se traduz nos modelos de gestão, de decisão, de mensuração e de informação, que devem estar em consonância com a política de controle adotada.

Analisando a excelência da Controladoria e o avanço tecnológico, que a cada dia reduz o quadro de pessoal contábil nas entidades, observa-se a necessidade de compreensão da sistemática da Controladoria como condição do exercício da profissão de contador no futuro próximo.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
CAPÍTULO 1 - A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE E A NECESSIDADE HUMANA DE INFORMAÇÕES SOBRE A DINÂMICA PATRIMONIAL	11
CAPÍTULO 2 - NOÇÕES GERAIS DE CONTROLADORIA	13
2.1 Surgimento	13
2.2 Definição	13
2.3 Objetivo	15
2.4 Metodologia	15
2.5 Conteúdo	18
CAPÍTULO 3 - SISTEMAS E EMPRESAS	20
3.1 Teoria dos Sistemas	20
3.1.1 Conceito de Sistema	20
3.1.2 Classificação de Sistemas	21
3.1.3 Filosofia da Teoria Sistêmica	22
3.1.4 Eficiência e Eficácia	22
3.2 O Sistema Empresa	23
3.2.1 Visão Sistêmica de Empresa	23
3.2.2 A Empresa e Seus Subsistemas	24
3.2.3 A Missão da Empresa	25
3.2.4 Visão Sistêmica de Empresa e Controladoria	26
CAPÍTULO 4 - SISTEMAS DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS	27
4.1 Metodologia	28
4.2 Informações Gerenciais	29
4.3 Conceito	32
4.4 Níveis de Influência	32
4.4.1 Nível Estratégico	33
4.4.2 Nível Tático	33
4.4.3 Nível Operacional	33
4.5 Implantação	34
4.6 Importância	36
4.7 Características do Executivo Administrador do Sistema de Informações Gerenciais	36
CAPÍTULO 5 - COMPOSIÇÃO DOS SISTEMAS DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS	38
5.1 Planejamento	39
5.1.1 Planejamento Estratégico	39
5.1.2 Planejamento Tático	40
5.1.3 Planejamento Operacional	40
5.2 Custos	42
5.3 Contabilidade	44
5.4 Controle	45

CAPÍTULO 6 - OS MODELOS DA CONTROLADORIA	46
6.1 Modelo de Gestão	46
6.2 Modelo de Decisão	48
6.3 Modelo de Mensuração	50
6.4 Modelo de Informação	51
CAPÍTULO 7 - A INFORMAÇÃO, A CONTROLADORIA E SUAS PROVÁVEIS REPERCUSSÕES NO FUTURO DOS CONTADORES	53
7.1 A informação Contábil e o Avanço Tecnológico	53
7.2 A Controladoria	55
7.3 Prováveis Repercussões da Controladoria no Futuro dos Contadores	55
CONCLUSÃO	56
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	58



INTRODUÇÃO

As empresas são resultantes de um contínuo processo decisório de seus gestores, os quais necessitam de informações contábeis confiáveis para se respaldarem quando das suas tomadas de decisão.

A Contabilidade tem por objetivo fornecer informações úteis aos seus usuários, inclusive aos administradores de empresa. No entanto, pelo fato de seu campo de atuação ser abrangente, a assistência contábil dedicada a este usuário não é suficiente ao suprimento de suas necessidades, o que pode consecutir em resultados péssimos para a organização.

Com o intuito de contabilmente assistir à administração com mais informes e disponibilidade de tempo, surge a Controladoria como uma especialização da Contabilidade. Seu usuário padrão é o dirigente de empresa, mas não é o exclusivo, uma vez que podem ser fornecidos dados da empresa a quem requisitar e desde que os administradores autorizem. Contudo, sua atenção está direcionada, principalmente, aos problemas e às indagações dos gestores.

O presente trabalho tem por objetivo abordar, a nível teórico, a Controladoria como instrumento de informações no processo decisório administrativo e sua influência na geração de resultados.

Para tanto, iniciou-se com uma pequena retrospectiva da necessidade humana de informações patrimoniais, buscando o nascimento das exigências dos administradores em relação à Contabilidade. Em seguida, introduziu-se as noções gerais de Controladoria.

Pelo fato do tema ter seu fim na administração de empresa, quando se deve ter uma noção geral da entidade, esta foi abordada na visão sistêmica. Vinculando este último tópico aos informes requisitados pelos gestores, citou-se os sistemas de informações gerenciais como o subsistema Controladoria do sistema empresa.

Prosseguindo, foram mostrados padrões de atitudes que devem ser seguidos no processo de Controladoria dentro de uma organização. E, finalizou-se pelo relacionamento da Controladoria com o avanço tecnológico e sua provável repercussão no futuro do profissional contador.

A metodologia utilizada para a realização desta monografia foi pesquisa bibliográfica e discussões com o orientador a respeito dos assuntos polêmicos.

CAPÍTULO 1 - A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE E A NECESSIDADE HUMANA DE INFORMAÇÕES SOBRE A DINÂMICA PATRIMONIAL

Não existe nenhum dado objetivo que precise a época do nascimento da Contabilidade. Remota-se os primeiros indícios de contas ao ano de 4000 a.C., quando o homem primitivo necessitando de informações sobre suas posses e seus esforços inventariava seus bens, aplicando uma forma rudimentar de Contabilidade.

Com a criação da moeda, este rústico controle adquiriu maior importância, uma vez que os componentes patrimoniais passaram a ter um denominador comum, o monetário. A partir de então tornou-se possível a comparação dos componentes patrimoniais em uma mesma base, o que antes era feito pelo singular confronto qualitativo dos bens.

Surgindo o Capitalismo e mais tarde a Revolução Industrial, as operações mercantis se tornaram mais complexas. O aprimoramento dos registros e das informações contábeis se fez necessário para orientar as decisões dos participantes da economia (administradores, emprestadores, investidores, governo, etc), pois o leque de opções de investimento foi ampliado com estas inovações mercadológicas.

Hoje, com a globalização estruturada na abertura da economia o sucesso de uma tomada de decisão está intrinsecamente condicionado às informações contábeis que dão suporte.

Claro está que o objetivo primordial da Contabilidade, desde o seu nascimento, é o fornecimento de informações úteis para quem delas necessitem, seus usuários.

Para Iudicibus (1987:16), definida a finalidade desta ciência, no entanto, surge o dilema de ter um conjunto de informações básicas que presumivelmente supriria as necessidades de todos os usuários ou se apresentaria um cadastro de informações diferenciadas para cada natureza de usuário. Continua, afirmando que sua solução é a construção de um arquivo básico de informações contábeis que possa ser utilizado flexivelmente por todos os usuários.

Sendo este trabalho direcionado ao processo decisório administrativo, que é alimentado por informações específicas, acredita-se ser mais eficaz o sistema contábil que mantém um cadastro geral de informes para todos os usuários e outro cadastro

complementar que integre informações direcionadas especificamente à administração para que a mesma otimize suas decisões.

Diante do exposto, pode-se afirmar que a Contabilidade é a ciência que registra e acumula dados da dinâmica patrimonial, gerando relatórios, os quais depois de analisados fornecem informações que se forem tempestivas serão úteis ao processo decisório de seus usuários.

CAPÍTULO 2 - NOÇÕES GERAIS DE CONTROLADORIA

2.1 Surgimento

Rara é a bibliografia que trata do surgimento da Controladoria. O relatório do *17º Grupo de Imersão, Controladoria e Finanças realizado na cidade de Gramado-RS em Setembro de 1995* afirma que a Controladoria surgiu nos Estados Unidos da América por volta de 1919.

Atribui-se à General Motors o pioneirismo da Controladoria. Naquela época esta empresa era um conglomerado de pequenos negócios geridos por seus sócios, atuando na área automobilística. O presidente da instituição, Alfred Sloan Jr., recrutou administradores para cada unidade, concedendo-lhes autoridade e poder de decisão, e centralizou o controle na pessoa de Donaldson Brown, pelo que se sabe, o primeiro *controller* do mundo.

O Sistema foi iniciado com a implantação de um orçamento integrado visando o controle da gestão dos negócios. Projetou-se as operações e o resultado que cada seguimento deveria alcançar.

A Controladoria, segundo o relatório mencionado, de muito tem contribuído para o desenvolvimento das empresas, principalmente dos grandes conglomerados econômicos que mantêm ramificações pelo mundo.

2.2 Definição

Recentemente a palavra Controladoria foi introduzida no vocábulo contábil. Ela deriva da palavra inglesa *control*, que significa controle. A princípio, sua finalidade foi do controle propriamente dito, como relatado no item anterior, quando Donaldson Brown foi incumbido de controlar a operacionalização e o resultado do orçamento integrado implantado na empresa para a qual trabalhava.

Hoje, a finalidade desta profissão não é só administrar as projeções, tem ainda, o encargo de comparar os resultados obtidos com o que foi planejado, apontando as

divergências, suas causas, alternativas de solução e os possíveis resultados associados a cada opção.

Essa missão se realiza pela gerência eficaz de um sistema de informações contábeis que seja flexível para comportar e confrontar dados orçamentários e reais. Este sistema é alimentado pelos setores envolvidos no planejamento. Cabendo, portanto, à Controladoria promover o engajamento destes seguimentos no intuito de rapidamente diagnosticar as razões das disparidades observadas entre o orçamento e o resultado de sua execução.

Desta forma, a Controladoria tem conhecimento da situação real da empresa e emite relatórios que fornecem subsídios capazes de maximizar a eficácia do processo decisório administrativo.

A Controladoria, por ter seu berço norte-americano, também se relaciona à área de assessoria interna dos Estados Unidos da América, *management accounting*, significando gerência contábil.

Então, a Controladoria nada mais é do que a conhecida Contabilidade Gerencial, mas não aquela voltada exclusivamente para o sistema de custos. Esta nova abordagem de gerenciamento contábil envolve a completa estrutura organizacional da empresa, de tal forma que os relatórios direcionados à administração mostram o andamento da entidade em relação às contribuições de cada setor na implementação do orçamento.

Para Iudícibus (1995:21), a Contabilidade Gerencial “está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se ‘encaixem’ de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador”.

Antes que seja feita a definição de Controladoria própria deste trabalho, vale a observação do seguinte conceito: “Controladoria é o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências de Administração, Economia, Psicologia, Estatística e, principalmente, da Contabilidade que se ocupam da gestão econômica das empresas com o fim de orientá-la para a eficácia (Mosmam apud Oliveira, 1996b:1)”¹.

A Controladoria pode ser definida como o exercício pleno da Contabilidade, que consolida a dinâmica patrimonial resultante da gestão orçamentária e do comportamento efetivo do mercado em informes que assistem à administração, na tentativa de elevar continuamente o grau de acerto das suas tomadas de decisão.

2.3 Objetivo

Quando da definição de Controladoria, seu objetivo já foi mencionado. Tem o propósito de orientar um dos principais usuários da Contabilidade, o administrador de negócios, de forma que o mesmo seja suprido tempestivamente de informações úteis ao seu processo decisório. E ainda, que isto contribua para o atingimento dos objetivos e das metas da empresa, otimizando continuamente os resultados.

2.4 Metodologia

Anthony e Welch (1981:419) afirmam que existem duas importantes atividades no processo de Controladoria: planejamento e controle. Para eles, planejar é decidir o que e como deve ser feito; e controle é assegurar-se que os resultados planejados foram atingidos. Entre estas atividades se insere a execução do planejamento, que terá seu resultado controlado.

O requisito básico para o planejamento de uma empresa é a definição de seus objetivos e metas, ou seja, o que se pretende atingir atuando no mercado. Não tendo, a entidade, um propósito a ser alcançado, seus administradores não sabem o que planejar e menos ainda, o que efetivamente fazer.

Neste momento, cabível é a diferenciação entre objetivo e meta. Aquele é o propósito maior da entidade somado ao objetivo social, por exemplo: participar do mercado de calçados masculinos sociais. Enquanto que esta é a mensuração do objetivo num determinado intervalo temporal, por exemplo: abastecer 30% do mercado de calçados masculinos sociais em dois anos.

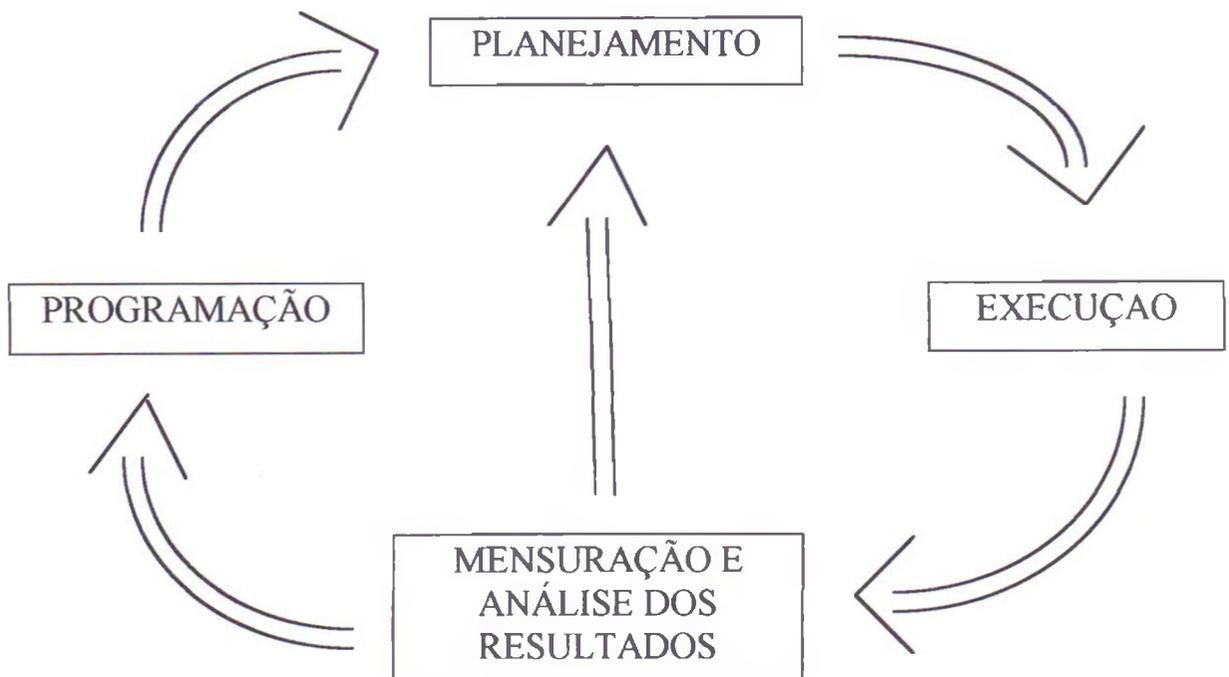
Seguindo o pensamento destes autores, existem três processos inclusos na atividades de planejamento e controle, os quais são:

- Planejamento Estratégico: “é o processo de decisão das metas da organização e das estratégias que serão usadas para atingi-las”. Considerando que a entidade e o seu ambiente são dinâmicos, deve-se atentar às reformulações das metas quando se fizer necessário. Nesta etapa, são definidos “políticas, diretrizes e objetivos estratégicos e tem como produto final o equilíbrio dinâmico das interações da empresa com suas variáveis ambientais (Nakagawa, 1993:51)”.

- Gerência de Controle: os responsáveis pela implementação do orçamento comunicam as estratégias traçadas aos executores das atividades da empresa, exigindo que sejam adotados procedimentos eficazes. Todos cientes de suas missões, promovem um clima favorável para o alcance das metas, o que beneficia os envolvidos. Assim, pode-se afirmar que gerência de controle é o processo que assegura o cumprimento das estratégias orçamentárias.
- Controle Operacional: é o estágio em que se fiscaliza as tarefas adotadas na execução das estratégias. Certifica-se da eficiência e da eficácia das atividades aplicadas para a realização do que foi projetado.

Relatados os processos de planejamento e controle, abordar-se-á a metodologia propriamente dita da Controladoria, que é o desdobramento do processos citados, como se visualiza na figura abaixo.

FIGURA 2.1 - AS FASES DA CONTROLADORIA



De acordo com figura 2.1, a Controladoria tem quatro fases:

- Programação: consiste na definição dos objetivos, o que a instituição pretende alcançar com sua participação no mercado.
- Planejamento: é a estipulação de metas e estratégias para o atendimento dos objetivos traçados na programação. Nesta fase são definidos os procedimentos a serem adotados por cada seguimento da instituição, assim como, as formas de integração interior e exterior. O planejamento abrange um período de tempo menor que a programação, pois esta é composta por mais de um planejamento que são implementados sistematicamente na tentativa de obter os resultados apontados nesta unidade maior.
- Execução: é a fase de implementação das estratégias, quando se realiza tarefas que devem otimizar a utilização dos recursos disponíveis.
- Mensuração e Análise dos Resultados: é a quantificação dos resultados, o que é confrontado com o orçamento. Dessa confrontação são verificadas as divergências e suas causas. A partir das divergências observadas, elabora-se novo planejamento continuando a mesma programação ou esta é reavaliada, procedendo a ajustes e só depois um novo planejamento é implementado.

Observa-se que a metodologia da Controladoria é cíclica. Primeiro programa-se a filosofia da empresa, o que se pretende obter. Como tentativa, após estudos e análises internas e externas, planeja-se o que fazer para atingir os objetivos. Em seguida executa-se o planejamento. Por último, compara-se o resultado real com o que foi projetado, analisando se a programação deve ser continuada com novo planejamento ou se outra programação deve ser elaborada e só depois um outro planejamento.

A decisão da continuidade ou não da programação compete à gestão, que necessita saber do resultado obtido com o último planejamento para que tome suas decisões no sentido de corrigir as falhas encontradas, e assim, promova a otimização dos próximos resultados.

O órgão responsável pelo suprimento dessa necessidade dos dirigentes é a Controladoria, que possuidora do conhecimento de planejamento, execução e controle, orienta a administração no seu processo decisório.

2.5. Conteúdo

A Controladoria trata das atividades de todos os setores da empresa e dos dados que estes remetem à Contabilidade, bem como do comportamento do mercado. Assim o seu conteúdo é bastante abrangente. Para que seu objetivo se concretize são necessárias ferramentas internas e externas, como abaixo relacionadas.

- Internas:

- Orçamento,
- Contabilidade Financeira,
- Contabilidade de Custos,
- Organização e Métodos,
- Planejamento Tributário,
- Planejamento de Investimentos,
- Planejamento de Longo Prazo,
- Análise Financeira-econômica,
- Análise Contábil,
- Processamento de Dados,
- Assessoria e Consultoria Interna e
- Marketing;

- Externas:

- Política Econômica (fiscal, monetária, cambial e de subsídios)
- Política de Crédito das Instituições Financeiras,
- Análise Conjuntural do Mercado (fornecedores, clientes e concorrentes).

Dependendo do ramo e do porte da empresa, a Controladoria pode e deve buscar suporte em tantas quantas ferramentas estiverem disponíveis, e não somente nestas citadas. Tomando, por questão de lógica, o cuidado de não se sobrecarregar com dados irrelevantes que não geram informações significantes para as tomadas de decisão dos dirigentes empresariais.

Existe uma ferramenta muito importante para o sistema de Controladoria, que depende exclusivamente do *controller*, trata-se do senso crítico e observador que o mesmo deve ter. A investigação do comportamento dos setores de execução do planejamento pode contribuir para uma análise mais consistente dos resultados, pois no

caso de um departamento não enviar dados importantes para a Controladoria, o profissional desta última área, pela observação, acrescenta-os na sua análise. E ainda, certifica o setor omissor que aquela espécie de dado interessa à Controladoria.

CAPÍTULO 3 - SISTEMAS E EMPRESAS

Com a evolução econômica e o progresso tecnológico, a tendência das organizações é se unirem, formando sistemas com filosofia própria. A globalização, com a união de países objetivando o fortalecimento em bloco é um exemplo da importância da visão de conjunto.

Nenhuma análise é confiável se fundamentada, apenas, nas partes isoladas, faz-se necessário a compreensão dos elementos no todo e de suas relações com o ambiente.

Sendo a empresa estruturada na interação de suas partes e destas com o meio no qual estão inseridas, é preciso que ela seja contemplada como um sistema quando do apanhado de informações que orientam o processo decisório administrativo. Portanto, este capítulo é direcionado à percepção da visão sistêmica da empresa, e para melhor alcance, antes, aborda-se-á, brevemente, a teoria dos sistemas.

3.1 Teoria dos Sistemas

Esta teoria é estruturada na visualização de um problema como falha do conjunto no seu todo, analisando o relacionamento das partes para detectar as causas das divergências e corrigi-las.

Como a Controladoria tem o objetivo de otimizar as decisões dos gestores no sentido de retificar os problemas identificados, é prudente o conhecimento da teoria sistêmica como forma de relacionar as diferenças entre os resultados orçados e reais ao conglomerado empresa e não somente ao setor onde a falha se efetivou.

3.1.1 Conceito de Sistema

“Sistema é um conjunto de partes interagentes e interdependentes que, conjuntamente, formam um todo unitário com determinado objetivo e efetuam determinada função (Oliveira, 1996:23)”.

Então, sistema é a união de elementos com funções próprias executadas no intuito de alcançar um objetivo comum a todos os integrantes. As partes de um sistema são chamadas de subsistemas.

3.1.2 Classificação dos Sistemas

Para o entendimento da classificação dos sistemas é necessário o conhecimento do que seja ambiente interno e externo: aquele se relaciona à parte interna, onde os subsistemas se relacionam, enquanto que este diz é respeitante aos objetos, pessoas e eventos encontrados e ocorridos na parte externa da empresa.

Segundo Ackoff apud Nakagawa (1993:22), os sistemas podem ser classificados da seguinte forma:

a - Segundo sua interação com o ambiente externo:

- **Sistemas Abertos:** são aqueles que interagem com o seu ambiente externo, recebendo e transmitindo energia, ou seja, influenciam o meio e por ele são influenciados. Exemplos: empresas, animais.
- **Sistemas Fechados:** são aqueles que não interagem, com o seu ambiente externo. É o que se observa nos relógios, por exemplo.

b - Segundo o comportamento das partes:

- **Sistemas Estáticos:** são aqueles em que, periodicamente, não se observa alteração de suas propriedades estruturais. A cadeira é um exemplo.
- **Sistemas Dinâmicos:** são aqueles em que seus elementos, periodicamente, se modificam. Como exemplo tem-se empresas e plantas.
- **Sistemas Homeostáticos:** são sistemas estáticos, mas suas partes são dinâmicas, mantêm as propriedades relevantes mesmo com mudanças em seu ambiente, através do mecanismo de retroalimentação (*feedback*), necessário à manutenção do seu estado original de equilíbrio. Exemplo: geladeira.

3.1.3 Filosofia da Teoria Sistêmica

A compreensão de um problema em sua forma mais ampla e completa possível é o ponto central da Teoria Sistêmica. Considera-se o desempenho da totalidade do sistema, mesmo que o problema identificado se refira, apenas, a uma ou algumas das partes do conjunto.

A Teoria Sistêmica está voltada principalmente para os sistemas abertos e dinâmicos, pois são maioria.

Sendo estes sistemas resultantes da interação de suas partes e destas com o ambiente externo, qualquer distorção é consequência destas interligações, as quais devem ser estudadas para o diagnóstico de suas causas e o apontamento de soluções.

3.1.4 Eficiência e Eficácia

Quando do conceito de sistemas, foi visto que as partes têm determinadas funções, que são executadas para a obtenção de objetivos preestabelecidos. Nesse ambiente surgem dois conceitos que avaliam os resultados alcançados por um sistema, eficiência e eficácia.

Eficiência se relaciona ao método de execução das funções de cada subsistema. Analisa-se a relação entre volumes produzidos e recursos consumidos. Um sistema é eficiente quando obtém os resultados almejados com o menor dispêndio possível de recursos. É o modo certo de fazer as coisas.

Eficácia está condicionada à realização dos objetivos do sistema. Trata-se da escolha da solução certa para determinado problema ou necessidade. Analisa-se a relação entre resultados almejados e concretizados. Um sistema é eficaz quando o resultado de suas interações é o desejado.

3.2 O Sistema Empresa

3.2.1 Visão Sistêmica de Empresa

Toda empresa é um sistema. Para a comprovação de tal afirmativa relaciona-se empresa ao conceito de sistema dado por Oliveira no início deste capítulo. Qualquer empresa é composta de recursos materiais e humanos com funções próprias, que se relacionam e se integram com o ambiente externo, objetivando o fornecimento de bens e serviços, mediante remuneração.

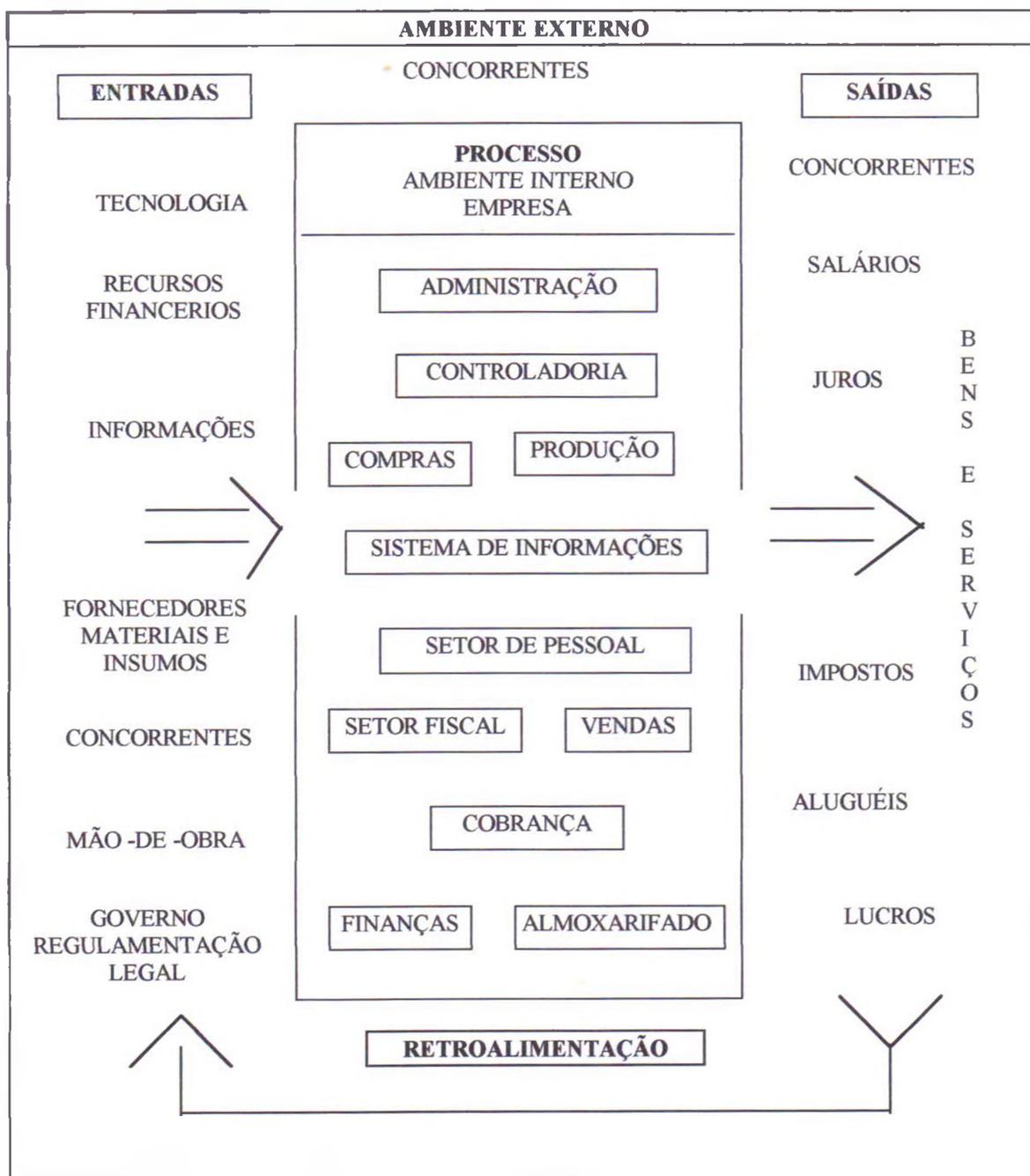
Desta forma, empresa é um sistema aberto e dinâmico. Esta organização influencia o ambiente externo e por ele é influenciada. Suas partes estão sempre em movimento, respondendo às interações internas e externas.

A empresa como sistema aberto, conforme figura 3.1, se sustenta em quatro etapas que garantem a sua continuidade:

- Entradas: também conhecidas como *inputs*, consistem na alimentação do sistema obtida no ambiente através de energia, materiais e informações.
- Processo: estando o sistema suprido pelas suas necessidades do exterior, inicia-se a interação entre os subsistemas, os quais transformam as entradas em bens e/ou serviços no intuito de atender ao mercado consumidor. Neste momento, deve-se buscar a eficiência da empresa no sentido de otimizar a utilização dos recursos disponíveis.
- Saídas: são os bens e/ou serviços resultantes da transformação das entradas. “As saídas são definidas como finalidades para as quais se uniram objetivos, atributos e relações de sistema. As saídas devem ser, portanto, coerentes com os objetivos do sistema; e, tendo em vista o processo de controle e avaliação, as saídas devem ser quantificáveis de acordo com critérios e parâmetros previamente fixados (Bio, 1996:24)”. Assim, a eficácia se concretiza, com o alcance dos resultados projetados.

Retroalimentação: também conhecida como *feedback*, é a resposta do ambiente em relação à atuação do sistema, que o realimenta, direcionando novo processo. Trata-se do comportamento do meio externo em vista às saídas. E o conjunto formado pelas opiniões dos clientes, estratégias competitivas dos concorrentes, novas regulamentações do governo, política de crédito dos emprestadores, e de tudo que influencia o processo da empresa.

FIGURA 3.1 VISÃO SISTÊMICA DE EMPRESA



3.2.2 A Empresa e Seus Subsistemas

Na figura 3.1 observa-se que a empresa é formada por partes com funções delineadas para a obtenção de fins determinados. Estes componentes interagem no

ambiente empresa, bem como entre seus elementos. Portanto, estas partes são sistemas, mas por estarem inclusas em um sistema maior(empresa) são chamadas de subsistemas. Tem-se o setor fiscal, a produção, a administração, etc.

3.2.3 A Missão da Empresa

Todo sistema tem um objetivo a ser alcançado, trata-se da missão. Elementos são aglutinados com funções próprias no intuito de realizar determinado fim.

Desta forma, a empresa como um sistema que é, também, tem sua missão. Seus componentes consomem recursos humanos, financeiros e tecnológicos com o propósito de fornecer bens e/ou serviços para o mercado consumidor. Este suprimento à coletividade é a missão da empresa.

No entanto, a concretização deste objetivo apenas é possível quando os bens e serviços satisfazem as necessidades dos consumidores, pois só assim, eles adquirem as saídas dos sistemas empresa. Nenhum cliente compra um produto que não lhe proporcione utilidade.

Então, a empresa para cumprir sua missão deve implementar rotinas que resultem em bens e/ou serviços úteis ao atendimento adequado das necessidades de sua clientela.

Produzir não significa que a missão é realizada, é preciso que a coletividade alvo demande pelos produtos e/ou serviços da empresa. Produzir e vender fecha o ciclo missionário da instituição, que o reinicia com uma nova produção.

“Do ponto de vista organizacional a missão pode ser conceituada como a razão da própria existência da empresa, cujos recursos disponíveis são utilizados em função do cumprimento da missão (Nélo)”.

A conceituação clara da missão da empresa é requisito básico para a concretização dos objetivos predeterminados. Quando necessário, deve-se até publicar por toda empresa sua missão, para que os seus componentes tomem consciência de sua importância no processo de fornecimento de bens e/ou serviços à comunidade.

Não se trata do simples anúncio do que se deve produzir, mas sim da tecnologia a ser utilizada, dos benefícios que os recursos humanos terão, da clientela

alvo e da sua satisfação, qualidade, bem como de qualquer informação que possa contribuir para a realização da missão da empresa.

Definida a missão e conscientizados os funcionários, procede-se ao planejamento, execução e controle das atividades necessárias ao alcance dos objetivos almejados.

3.2.4 Visão Sistêmica de Empresa e Controladoria

Através dos três processos (planejamento, execução e controle) citados no último parágrafo, a Controladoria juntamente com a administração tenta continuamente realizar a missão da empresa.

Esta parceria é viabilizada pelo fornecimento de informações úteis e tempestivas da Controladoria para a administração com o propósito de promover a otimização do processo decisório desta, de forma que os resultados sejam melhorados gradativamente.

No entanto, não basta que todos os setores da instituição enviem dados à Controladoria e esta os processe consecutindo em informes econômico-financeiros, é primordial o reconhecimento da empresa na visão sistêmica para que os problemas e falhas encontrados sejam claramente entendidos e se aponte possíveis soluções.

Quando da abordagem da teoria sistêmica foi visto que seu ponto central é o entendimento de um problema na sua forma mais ampla possível. Conhecendo a abrangência de uma divergência entre o orçamento e a realidade, a Controladoria tem requisitos suficientes para a emissão de informações úteis aos gestores.

Ressaltada deve ser a análise custo versus benefício do conhecimento amplo de um problema. Sendo ínfima sua repercussão, sua solução também será de pequeníssima valia, assim, o dispêndio de energia não terá uma contrapartida de ganho superior. Nestes casos, prudente é relevar estas distorções, passando às análises de maior representatividade.

CAPÍTULO 4 - SISTEMAS DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS

Já foi visto que a Controladoria é um sistema que tem por escopo o fornecimento de informes úteis e oportunos aos gestores das empresas, no sentido de otimizar suas ações. Para tanto, ela interage com o ambiente interno e externo da instituição, caracterizando-se, portanto, como um sistema de informações gerenciais.

A Contabilidade padrão com suas demonstrações financeiras convencionais (as legalmente exigidas) fornece informações aos seus usuários, inclusive à administração. No entanto, as necessidades informacionais deste usuário não são completamente atendidas. Os administradores têm interesse em algo mais, que lhes oriente nas suas tomadas de decisão.

A Controladoria, a partir dessa Contabilidade padrão, procede a ajustes com dados internos e externos, objetivando a geração destas informações gerenciais. Contudo, resta saber quais informações são úteis ao processo de gestão para que se possa considerá-las gerenciais. Muitas vezes nem os próprios administradores sabem definir as suas necessidades informacionais. Com isso, diminuem a eficiência e a eficácia de sua gestão pelo volume insuficiente ou exagerado de informações. Vê-se, então, que é de suma importância a estruturação de um sistema de informações gerenciais equilibrado, que conceda sustentação ao processo decisório administrativo.

A esse respeito, Ackoff apud Oliveira (1996:21) afirma que “embora os executivos necessitem crescentemente de informações relevantes, as quais são o foco básico dos sistemas de informações gerenciais, eles são, ao mesmo tempo vítima de uma abundância de informações irrelevantes”. Cabe à Controladoria, no papel de assistente direta dos gestores, definir juntamente com eles quais informações devem ser geradas, bem como suas peculiaridades: frequência, necessidade de análise, alcance, etc. Sobre este assunto, comentar-se-á no tópico destinado às informações gerenciais.

O sistema de informações gerenciais é conhecido pelas letras iniciais de seu título (SIG), assim ele se consagrou nas empresas e entre os estudiosos da matéria. Essa consagração ainda não está totalmente difundida no ambiente empresarial, muitas instituições sobrevivem do senso intuitivo dos seus gestores. Mas, o certo é que as entidades optantes por sistemas de informações gerenciais de qualidade apresentam vantagem empresarial significativa.

- **Processo:** é a fase de aglutinação e ordenação lógica dos dados obtidos nos ambientes internos e externos da instituição, com o intuito de gerar informações gerenciais.
- **Saídas:** constituem-se das informações gerenciais. O próximo item será dedicado a estes informes, por isso deixou-se comentários adicionais para aquele momento.
- **Retroalimentação:** trata-se da resposta do ambiente externo em relação às saídas resultantes dos efeitos das informações gerenciais no processo decisório administrativo. Esta etapa aponta as possíveis falhas do sistema empresa, cabendo à Controladoria em parceria com a administração diagnosticar as causas e corrigi-las.

4.2 Informações Gerenciais

Todo assunto abordado merece clareza de seu conteúdo. Sabendo o que significa informação, resta o conhecimento do que seja gerencial. Segundo Oliveira (1996:37) “gerencial é o processo administrativo (planejamento, organização, direção e controle) voltado para resultados”

Diante disto, pode-se afirmar que informações gerenciais são aquelas direcionadas aos gestores dos empreendimentos com o objetivo de que os mesmos alcancem resultados satisfatórios.

Para esse fim faz-se necessária uma estruturação lógica das informações que cada empresa julgue ser gerencial, para que tempo não seja desperdiçado na análise de informes irrelevantes. Os empresários diariamente se deparam com inúmeras informações insignificantes, mas poucos são os que sabem reconhecer o nível de importância de um informe. Assim, absorvem toda e qualquer informação, diminuindo a velocidade do processo decisório. Essa prática é totalmente condenável, pois atenção deve ser dispensada para o que teoricamente torna as tomadas de decisão eficazes.

No contexto geral, não interessa, somente, que a informação seja gerencial, mas que, também, o procedimento dos gestores percorra, pelo menos, os passos elementares da administração, que sejam: planejamento, direção e controle. Desse tripé, observa-se a semelhança entre a administração e a Controladoria, concluindo-se que o *controller* está ao lado do administrador, diferenciando-se quanto ao poder de decisão, o que não

o impede de sugerir procedimentos que viabilizem a realização dos objetivos da empresa.

Quanto às informações gerenciais, deve-se atentar para os seguintes atributos:

- **Custos versus benefícios:** na obtenção de informações, a empresa incorre em custos, os quais só têm razão de serem suportados se a instituição tiver um retorno maior e satisfatoriamente compensador, ou seja, o benefício de uma informação deve ter valor maior que o de seus custos. Caso contrário, o sistema de informações é ineficiente, portanto, deve ser reorganizado. Embora mensurar o valor de uma informação seja uma tarefa abstrata, alguma avaliação tem que ser atribuída à mesma, para que seja confrontada com os custos e se analise a sua viabilidade.

Para Dulcinda Carneiro (1995:3.3), “se o benefício ou lucro obtido com a decisão igualar ou for inferior ao custo incorrido, não haverá porque continuar a fornecer a referida informação”. Quanto a este posicionamento, vale ressaltar a não continuidade do procedimento de geração de informações que têm, no máximo, resultado nulo para a instituição. Sendo função primordial destes sistemas otimizar as tomadas de decisão, apenas as informações que proporcionem resultados positivos devem ter seu processo continuado.

- **Oportunidade:** este é um dos atributos ao qual se deve dispensar maior atenção, pois vantagens lucrativas são perdidas pelo atraso na confirmação de negócios. O processo decisório administrativo está atrelado ao mercado, que exige decisões imediatas dos administradores de empresa quando estes lhe solicita algo. Já foi visto que para maior segurança de uma tomada de decisão é preciso que ela esteja estruturada em informações gerenciais, contudo, é preciso que estes informes sejam tempestivos para que possam orientar quem tem poder de decisão. Os administradores têm a característica peculiar do imediatismo, pois seus fornecedores e clientes impõem rapidez nas respostas aos seus questionamentos. Diante disso, conclui-se que a geração de informações a orientar o processo decisório administrativo deve ter maior velocidade que o tempo oferecido aos gerentes quando da decisão de um empreendimento.

Toda decisão tem seu valor máximo, que será alcançado se a mesma for implementada no momento oportuno. Portanto é preciso agilidade nos sistemas de informações gerenciais, pois só assim serão eficazes.

- Correção versus exatidão: uma informação é exata quando corresponde à realidade dos fatos, portanto demora para ser produzida, é preciso que se reúna todas as concretizações e se conclua sobre os procedimentos adotados; quanto à correção, a informação representa um parâmetro a ser seguido, baseado em amostragens, tendências e comportamentos, portanto é mais ágil. Pela característica da tempestividade, esta última é mais eficaz ao processo de tomada de decisão. Os administradores necessitam de projeções sobre possíveis negócios e só terá informações passíveis de diminuição das suas incertezas e nunca de confirmação de determinado resultado, uma vez que o empreendimento não foi implementado.

Por fim, os sistemas de informações gerenciais oferecem mais informações corretas que exatas, pois se fundamenta no tripé da Controladoria: planejamento, execução e controle.

Contudo, informações exatas também são fornecidas, pois o controle não seria possível se as informações do resultado dos fatos ocorridos não fossem apuradas.

Considera-se de grande importância a observância e a confiabilidade nas informações corretas, pois se não são exatas, promovem melhores resultados que decisões intuitivas.

- Relevância: todas as informações têm seu grau de relevância, que, embora subjetivo, deve ser mensurado para que se fundamente apenas nas de maior significância e, assim, o sistema de informações gerenciais seja uma ferramenta de sustentação para a direção da empresa e não um motivo de conturbação. Qualquer que seja o conjunto de informações escolhido sempre haverá um grau de risco, o prudente é minimizá-lo pela escolha das mais relevantes.
- Comparação e tendência: confrontações entre informações projetadas e reais devem ser implementadas nos sistemas, para que se comprove as tendências ou se aponte o porquê de sua não confirmação, bem como, seja demonstrada a variação indicando a tendência do fato analisado.
- Objetividade e clareza: para que uma informação seja perfeitamente entendida é preciso que tenha uma meta a atingir, e que, nesse contexto, seja expressa de forma límpida, para que seus receptores possam usufruí-la com maior nível de utilidade possível.

4.3 Conceito

“Sistemas de informações gerenciais(SIG) é o processo de transformação de dados em informações que são utilizadas na estrutura da empresa, bem como proporcionam sustentação administrativa para otimizar os resultados esperados (Oliveira, 1996:39)”.

“O sistema de informações é uma combinação de pessoas, facilidades, tecnologias, mídias, procedimentos e controles, com os quais se pretende manter canais de comunicações relevantes, processar transações rotineiras, chamar a atenção dos gerentes e outras pessoas para eventos internos e externos significativos e assegurar as bases para a tomada de decisões inteligentes (Nash e Roberts apud Nakagawa, 1993:63)”.

Em ambas conceituações, observa-se a citação de outros usuários dos sistemas de informações gerenciais, além dos administradores. Isso porque o produto final destes sistemas é composto de informações que são utilizadas não só pelos gestores, mas por todos os envolvidos no processo de planejamento, execução e controle. As atividades destes funcionários estão vinculadas ao alcance de resultados projetados, portanto, contribuem para a eficácia das tomadas de decisão dos administradores.

Pode-se dizer, então, que os sistemas de informações gerenciais são aqueles que transformam dados relativos às operações internas da empresa e às influências externas em informações gerenciais que sustentam a otimização do processo decisório administrativo.

4.4 Níveis de Influência

Por serem direcionados à assessoria administrativa, os sistemas de informações gerenciais têm influência bastante ampla dentro das instituições, envolve todos os setores e ainda, uma parte do ambiente externo que opera transações econômicas com a empresa.

Embora sua influência seja abrangente, é comum dividi-la em três níveis: estratégico, tático e operacional, seguindo a estruturação de programação e planejamento.

4.4.1 Nível Estratégico

O nível estratégico é o mais amplo. Concretiza-se pela interação entre as informações do ambiente externo e as internamente geradas. Quando dessa aglutinação, os administradores definem as políticas, as metas e as diretrizes gerais que orientarão a persecução dos resultados orçados, bem como analisam os realizados. Corresponde ao SIE - Sistema de Informações Estratégicas.

Mensura-se o tempo para o alcance do que se programou, geralmente esse período é de longo prazo. Estima-se a realização das projeções pela implementação de planejamentos de curto prazo. O somatório de seus resultados deve ser igual ou superior ao que se projetou estrategicamente, para que se considere a gestão como eficiente e eficaz.

4.4.2 Nível Tático

O nível tático tem sua influência restrita ao processamento de informações das áreas de resultado e não da empresa como um todo, nem tão pouco do ambiente externo. Corresponde ao SIT - Sistema de informações Táticas.

A este nível, o que importa são as informações vinculadas ao planejamento de curto prazo, na intenção de verificar a realização das projeções feitas no nível estratégico.

Os resultados obtidos nesta fase são merecedores de avaliação para que se corrija possíveis falhas. Não esperando somente para a avaliação global do nível estratégico. Desta forma, os erros observados não devem se repetir, mas se isso ocorrer, um estudo profundo do caso é o caminho mais indicado para a correção destas distorções.

4.4.3 Nível Operacional

Estrutura-se em informações relativas ao modo de como se realizou as projeções, sejam do nível estratégico ou do tático. São analisadas as atividades dos

setores da empresa engajados na execução do planejamento. Corresponde ao SI - Sistema de Informações Operacionais.

Têm-se as informações mais elementares sobre as tarefas desenvolvidas. Neste momento, as falhas apresentam maior possibilidade de serem visualizadas e mensuradas, uma vez que se observa o nível operacional, exatamente onde os fatos se concretizam.

4.5 Implantação

O ponto inicial para a implantação de um sistema de informações gerenciais é o delineamento das crenças e dos valores dos dirigentes, bem como das pessoas que têm poder na estrutura organizacional. O *controller*, que será o gerente do sistema, deve participar deste processo, mesmo que seja como ouvinte, o mais interessante é na posição de participante, no entanto nem todas as empresas são flexíveis a este nível. Esta é a primeira etapa pelo fato de que as informações serão geradas segundo a escala de valores apontadas por estes indivíduos.

O passo seguinte é a determinação das necessidades informacionais dos gestores para que sejam apontadas as saídas do sistema. Este momento exige racionalidade, pois, como já visto, os administradores não devem se apoiar em um grande volume de informações e nem tão pouco na escassez das mesmas., faz-se necessário um sistema equilibrado.

Em seguida, reuniões devem ser realizadas entre os administradores, o gerente do sistema(o *controller*) e os responsáveis pela operacionalização do objetivo social da empresa, geralmente estes últimos são: o gerente de produção, o gerente de suprimentos, o gerente de recursos humanos, o gerente de tributos, o gerente de marketing, o gerente financeiro, o gerente comercial, etc. As pautas devem estar centradas na apresentação das crenças e dos valores dos administradores, bem assim, no apontamento das informações que serão classificadas como gerenciais, o modo como serão geradas e o seu momento oportuno.

Além disso, os administradores também devem ouvir e discutir possíveis discordâncias destes terceiros em relação ao que for apresentado. Ao final, todos devem ter absorvido o nível das políticas que serão implantadas na empresa para

viabilizar o sistema de informações gerenciais. Vale ressaltar o entendimento do nível de relevância das informações a serem processadas.

O *controller*, na posição de gerente do sistema traçará o fluxo de dados e informações, indicando àqueles gerentes, chamados por terceiros, suas entradas e saídas. Então, se inicia a discussão do foi apresentado pelo *controller*, estes gerentes devem falar da possibilidade de efetivação do plano traçado, quando ao final, todos devem chegar a um consenso das obrigações e dos direitos de cada membro no sistema.

Com estes procedimentos, o sistema de informações gerenciais está organizado. Resta ainda, a comunicação dos procedimentos a serem adotados aos subordinados da cúpula (administradores, *controller* e gerentes operacionais) que decidiu pelo processo. Palestras, seminários e cursos devem ser oferecidos para que todos os funcionários absorvam suas missões dentro do sistema empresa e se empenhem na maximização dos resultados da instituição.

É possível que os primeiros resultados do sistema de informações gerenciais não sejam plausíveis, pois é preciso o amadurecimento da sua filosofia entre todos os participantes, o que exige tempo. Além disso, existe ainda a possibilidade do desenho do sistema ser impraticável para o tipo da entidade em questão. Então procede-se aos ajustes necessários para o alcance da excelência de uma sistema de qualidade, que com certeza, cumprirá seu papel de orientador do processo decisório administrativo, no sentido de otimizar seus resultados. Trata-se de uma questão de cultura, todos devem ter o objetivo comum de promover os melhores resultados para a entidade.

O sistema deve ser racionalizado para surtir os efeitos desejados. É necessária a implantação da racionalidade em todas as partes interagentes da empresa. Se todos os subsistemas forem racionais, a organização na sua complexidade também será.

“Por sistemas racionais, pretende-se referir a um sistema sem excesso de formulários, com procedimentos e fluxo de papéis lógico e direto, com meios de processamento de dados adequados aos volumes, sem nenhum relatório de saída desnecessário (e conseqüentemente sem nenhum processamento da mesma natureza). Enfim, um sistema eficiente e de menor custo possível. É um sistema bem planejado deve levar a esses resultados (Oliveira, 1996:129)”

4.6 Importância

O processo de administração de empresas necessita de informações como apoio às decisões. Qualquer ação administrativa deve ser fundamentada em informações racionais e estruturadas nas interações internas e externas da organização.

Os sistemas de informações gerenciais surgem com o objetivo de suprir essas necessidades dos gestores. São geradores de informações de caráter decisório, estabelecidos como processo de comunicação, mediante o qual fornecem elementos básicos à otimização do processo decisório administrativo.

Estes sistemas são flexíveis, adaptam-se a qualquer necessidade dos administradores, bastando, para tanto, uma direção eficaz por parte do seu gerente, o *controller*.

Conclui-se, então, que a importância dos sistemas de informações gerenciais é a geração e o fornecimento de informações úteis e tempestivas aos gestores de empresa, contribuindo para a eficácia e a eficiência da gestão. Isto leva à consolidação do tripé básico de sustentação das entidades: qualidade, produtividade e participação.

4.7 Características do Executivo Administrador do Sistema de Informações Gerenciais

O executivo administrador do sistema de informações gerenciais é a pessoa que o dirige, o *controller*. Para tanto, deve ter conhecimento e compreensão dos processos de planejamento, execução e controle, bem como, da metodologia e da composição do sistema que vai gerenciar. Esta composição será o tópico central do próximo capítulo.

Racionalidade deve ser uma virtude peculiar do administrador deste sistema, pois é necessária quando da formulação das informações gerenciais. De forma que os gestores tenham uma visão realista da situação da empresa.

O *controller* deve ter habilidade de dialogar para entender quais informações são necessárias ao processo decisório administrativo. E ainda, para compreender as entradas, o processamento e as saídas de cada subsistema, resolvendo os problemas de natureza informacional de qualquer integrante do sistema maior empresa.

O executivo administrador precisa conquistar a confiança dos agentes do sistema, para que nenhum dado ou informação seja negligenciado. Para tanto, deve implementar uma liderança objetiva.

O mundo dos negócios está sempre em evolução e o *controller* deve estar atento a este processo de metamorfose, de modo que suas informações não sejam incompatíveis com o mercado. Portanto, é de suma importância o interesse do profissional em se manter atualizado. Neste contexto se insere a iniciativa de criar ou modificar um processo de geração de informação dada uma alteração na estrutura mercadológica.

Por fim, o executivo administrador do sistema de informações gerenciais deve ser um indivíduo responsável e comprometido no fornecimento de informes que otimizem as tomadas de decisão dos administradores.

CAPÍTULO 5 - COMPOSIÇÃO DO SISTEMA DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS

Os sistemas de informações gerenciais são compostos pelos conceitos de planejamento, custos, contabilidade e controle, portanto, a metodologia da Controladoria. A abordagem deste assunto será vista, apenas, a nível teórico, uma vez que não constitui objetivo deste trabalho análises práticas ou exemplificativas.

5.1 Planejamento

Planejamento é o processo de projetar resultados, segundo análises mercadológica e da capacidade empresarial. Constitui-se na determinação de situações futuras a serem alcançadas em termos de data e de unidades monetárias.

Este componente dos sistemas de informações gerenciais se estrutura na estipulação de atividades a serem implementadas na realização dos objetivos da empresa, ou seja, é um guia para a operacionalização da entidade.

Com isso, os administradores têm um alvo a ser atingido, tomarão decisões com fins específicos. Neste ponto, a importância do planejamento é denotada, pois as empresas que não determinam os objetivos a realizar, qualquer resultado positivo concretizado é satisfatório, visto que não têm nenhum parâmetro anteriormente traçado para comparar com o que se efetiva, demonstrando uma administração passiva. Isto contraria os princípios dos sistemas de informações gerenciais, portanto, da Controladoria.

Planejar é uma tarefa primordial ao processo de controle de resultados. Este só é possível pela confrontação dos resultados planejados e reais, quando as falhas da empresa são diagnosticadas e ações corretivas são implementadas no sentido de elevar o desempenho da entidade.

“Planejamento é um aperfeiçoamento na qualidade do processo decisório por uma cuidadosa consideração de todos os fatores relevantes, antes de a decisão ser tomada em conformidade com uma estratégia racional, segundo a qual o futuro da empresa deve ser orientado (Figueiredo, 1993:23)”.

Para estruturar um planejamento devem ser seguidos os passos abaixo:

- Estabelecer os objetivos da empresa, observando as suas potencialidades, no sentido de que não se estabeleça resultados impraticáveis;
- Avaliar o comportamento do mercado e que tipo de influência a empresa exerce sobre o mesmo;
- Avaliar os recursos existentes e a possibilidade de aquisição de outros. Nesta etapa, deve ser planejada a utilização dos recursos ociosos, de forma que a empresa não incorra em custos sem contrapartida positiva, ou seja, que se torne eficiente o emprego dos recursos disponíveis.
- Determinar as estratégias para alcançar os objetivos estabelecidos. Trata-se do comportamento a ser adotado no relacionamento com o meio externo, o que geralmente tem amplitude de longo prazo.
- Descrever as ações a serem executadas no curto prazo para a concretização do que se determinou no prazo maior.

Cumpridas estas etapas, o planejamento está estruturado, restando a missão de elaborá-lo nos seguintes níveis: estratégico, tático e operacional. Estas divisões do planejamento se relacionam com os níveis de influência dos sistemas de informações gerenciais como veremos a seguir.

5.1.1 Planejamento Estratégico

Planejamento estratégico é uma projeção de resultados para longo prazo, geralmente de quatro a sete anos. Define-se políticas, diretrizes e objetivos estratégicos para o equilíbrio das interações da entidade com o ambiente externo, analisando-o quanto aos aspectos econômicos, demográficos, políticos tecnológicos e legais. Conhecendo as ameaças e as oportunidades do mercado, observa-se as suas repercussões nos pontos fortes e fracos da empresa, de modo que o planejamento seja racionalmente elaborado.

“Planejamento estratégico é um processo lógico e sistemático que se preocupa com os efeitos futuros das decisões tomadas no presente e se inicia, muitas vezes, com a avaliação da situação atual da empresa comparada com desempenhos passados,

fazendo-se a partir daí projeções que levam em conta cenários alternativos mais prováveis no futuro (Nakagawa, 1993:51)”.

5.1.2 Planejamento Tático

Planejamento tático se relaciona às projeções elaboradas para as áreas de resultado da empresa.

“Planejamento tático é a metodologia gerencial que tem por finalidade otimizar uma satisfação futura desejada de determinada área da empresa (Oliveira, 1996:135)”. A este posicionamento há que se acrescentar que a área é de resultado.

Um conjunto de planejamentos táticos corresponde a um planejamento estratégico, ou seja, quando da implementação da ferramenta de projeções, o somatório dos resultados obtidos nos planejamentos táticos, deve, pelo menos, corresponder ao resultado almejado no planejamento estratégico para que se positivem a eficácia e a eficiência administrativa.

Desta forma, o planejamento tático é de curto prazo, relaciona-se a um futuro imediato.

5.1.3 Planejamento Operacional

O planejamento operacional é composto pelas projeções direcionadas às áreas funcionais da empresa, que deve resultar no que se planeja taticamente. É planejar o resultado que os subsistemas funcionais devem realizar no intuito de que os subsistemas de resultado apurem o que foi estipulado no planejamento tático.

Define-se os planos e as políticas operacionais da empresa na busca do equilíbrio das interações dinâmicas que ocorrem no interior da instituição.

Para a execução do planejamento operacional, surgem os orçamentos que, segundo os objetivos estipulados, direcionam as atividades da empresa, a saber:

- Orçamento de Vendas: projeta-se as vendas da empresa em vista do prazo determinado. Compõe-se do nível de preços e das quantidades a serem negociadas no mercado. Este é o primeiro passo do planejamento operacional, pelo fato de que

as saídas projetadas determinam as atividades necessárias para tal fim, direcionando os demais orçamentos, portanto.

- Orçamento de Produção: consiste na projeção do nível de produção, baseando-se nas quantidades orçadas para venda e na política de estoques da empresa.
- Orçamento de Matéria-prima: é a projeção do volume de matéria-prima necessário à produção planejada. Estipula-se as compras com base na política de estoques da organização e neste orçamento.
- Orçamento de Mão-de-obra Direta: consiste em mensurar os custos com mão-de-obra direta necessários ao nível de produção estipulado.
- Orçamento de Custos Indiretos de Fabricação: é a fase de determinação do nível dos custos comuns aos produtos que necessitam de alguma forma de rateio para serem alocados às unidades produzidas.
- Orçamento de Estoque Final: é a política de estocagem de produtos a cada fim de período determinado no orçamento geral. Quando deste orçamento, é preciso observar os custos financeiros de estocagem, bem como o estoque mínimo necessário.
- Orçamento de Despesas Operacionais: é projeção das despesas que serão incorridas nos processos administrativos, financeiros e comercial da empresa.
- Orçamento de Bens de Capital: corresponde ao planejamento de aquisição e de desincorporação de bens do ativo permanente. Neste momento se apura o resultado da alienação de bens de uso.
- Orçamento dos Custos dos Produtos Vendidos: é a fase de apuração dos custos vinculados aos produtos a serem vendidos. Relaciona-se aos orçamentos de matéria-prima, de mão-de-obra direta, de custos indiretos de fabricação e à política de estoques assumida pela entidade.
- Orçamento de Caixa: demonstra a movimentação financeira resultante dos fluxos monetários a se efetivarem no planejamento.
- Projeção da Demonstração de Resultados: é a mensuração do resultado que será alcançado pela empresa se tudo ocorrer conforme o planejado. Esta projeção é elaborada pela mesma estrutura do demonstrativo legalmente exigido. Contudo, para fins gerenciais os dados podem ser manipulados no intuito de demonstrar um

resultado mais próximo da realidade que se concretizaria, uma vez que o roteiro normativo não atende às necessidades de todas as organizações.

- **Projeção do Balanço Patrimonial:** é a representação dos bens, direitos e obrigações da empresa após a execução orçamentária, caso não ocorra divergências entre os planos e as realizações.

Apresentou-se os orçamentos básicos direcionados às empresas industriais, para as demais entidades faz-se necessário suprimir alguns itens e acrescentar outros. O roteiro básico é este, os orçamentos operacionais devem ser elaborados de acordo com as peculiaridades de cada empresa.

Dada a vulnerabilidade do mercado, o planejamento deve ser flexível ao ponto de absorver as modificações impostas pelo mesmo e continuar o seu processo de execução.

Observa-se que todos os orçamentos dependem da interação com o meio externo, por isso é importante o uso da racionalidade quando da elaboração destas projeções.

O mais importante para a tarefa do planejamento é o domínio conceitual e prático das atividades da empresa e das políticas adotadas interna e externamente.

Como vantagens do planejamento, podem ser apresentados os aspectos seguintes: orienta a execução das atividades, coordena e integra todas as áreas funcionais, otimiza o resultado geral, reduz os riscos operacionais, proporciona a visualização dos pontos fortes e fracos da entidade e facilita a execução do controle quando da comparação entre os resultados orçados e reais.

5.2 Custos

Custos são consumos de ativos na produção de bens ou serviços, medidos monetariamente. Representam a maior parte dos dispêndios e promessas de pagamento que a empresa deve assumir para alcançar seus objetivos.

Os custos são fatores negativamente relevantes na apuração do resultado. Portanto, atenção deve ser dispensada para as análises de custos, na tentativa de minimizá-los por unidade produzida, visto que uma das funções da Controladoria e dos sistemas de informações gerenciais é otimizar a utilização dos fatores de produção.

O *controller*, enquanto gestor do sistema de informações gerenciais deve ter pleno conhecimento das atividades de produção, bem como dos conceitos vinculados às análises de custos, no sentido de que aponte alternativas viáveis para elevação dos resultados.

A confrontação da singular mensuração monetária dos custos com as receitas é uma informação de pouco valor gerencial. É preciso inovar, mostrar quais resultados seriam alcançados se a organização procedesse desta ou daquela maneira. Os regimentos fiscais de muito restringem as análises gerenciais de custo no ambiente contábil, mas isto não se constitui em um impedimento para os estudos extra contábeis. O *controller* deve ter a preocupação maior de apresentar subsídios estruturadores das tomadas de decisão administrativa.

Neste aspecto, o responsável pela Controladoria revela sua competência fornecendo aos gestores informações que ultrapassam a contabilidade legal. Comparações temporais do comportamento dos custos e o apontamento do volume de custos de ociosidade, bem assim, suas causas e possíveis soluções são exemplos de informações que auxiliam na otimização do processo decisório administrativo.

Expurgando os fins sociais desta análise, o objetivo principal das instituições é a maximização de seus resultados pela elevação do lucro. Sendo este representado pela diferença algébrica entre receitas auferidas e a soma dos custos com despesas, e ainda, pelo fato dos custos serem o item negativo de maior relevância, a meta fim da empresa é alcançada quando estes são minimizados. Outra forma de melhores resultados é a elevação das receitas, no entanto, esta opção está restrita à aceitação do mercado, no qual as empresas, em geral, não exercem domínio.

Os custos, também, são minimizados quando se emprega plenamente os recursos disponíveis, ou seja, a eficiência da entidade se concretiza. Porém, esta é uma situação extremada de difícil concretização, uma vez que homens e máquinas não são utilizados nas atividades até o máximo de suas potencialidades, pois necessitam de paralisações por restrições biológicas no caso da mão-de-obra e por questões técnicas, de pelo menos manutenção, no caso das máquinas.

Portanto, no âmbito dos custos, o *controller* deve fornecer informações aos administradores a respeito da evolução dos custos e suas peculiaridades, assim como, avaliar possíveis ações corretivas de otimização no uso dos recursos disponíveis e ociosos ou não.

Para efeito de planejamento e controle, as análises baseadas no custeio variável são mais confiáveis, uma vez que a apropriação total dos custos fixos obriga os dirigentes a se esforçarem pela obtenção de melhores resultados. Esta imposição seria amenizada se os estudos fossem baseados no custeio por absorção. Outra supra vantagem do primeiro método é a clara e rápida mensuração da relação custo-volume-lucro.

“O uso das informações de custos para decisões de planejamento e controle implica que as mesmas devem refletir mais o futuro que o passado. Por essa razão, os custos-padrão -que são custos predeterminados- são usados. Eles não somente refletem as expectativas de custos que irão ocorrer nos próximos períodos, mas também pretendem contornar as incertezas implícitas no processo de tomada de decisão (Figueiredo, 1993:51)”.

5.3 Contabilidade

A contabilidade consiste na coleta e no processamento dos dados resultantes das atividades de todos os subsistemas da empresa, tendo por finalidade o fornecimento de informações sobre o impacto destas atividades na situação econômica financeira da entidade.

As saídas do sistema contabilidade orientam as decisões de todos os seus usuários, para tanto, têm-se um banco de dados comum a todos, constituídos de arquivos da contabilidade formal, estruturados nas normas e nos princípios contábeis.

Quando as informações têm destino interno, estão vinculadas ao processo gerencial, ajusta-se e incrementa-se esta base de dados aos moldes das necessidades informacionais dos dirigentes, no sentido de maximizar o processo de comunicação da situação da organização. Isto se concretiza quando peculiaridades da empresa são adicionadas aos demonstrativos contábeis legais e próprios da empresa com fins gerenciais.

5.4 Controle

A última etapa dos sistemas de informações gerenciais é o controle das atividades implementadas pela administração, o que se fundamenta na comparação entre os resultados planejados e o apurado pela contabilidade devidamente ajustado pelos mesmos padrões do orçamento.

Desta confrontação, o *controller* deve apresentar as divergências e suas causas, bem como, juntamente com a administração planejar e analisar ações corretivas das distorções observadas, que serão aplicadas no planejamento seguinte, como alternativa de maximizar os resultados.

CAPÍTULO 6 - OS MODELOS DA CONTROLADORIA

O ambiente econômico vem passando por rápidas e profundas mudanças nos últimos anos. O avanço tecnológico, o aumento da competitividade, novas políticas econômicas e sociais são fatores preponderantes deste processo evolutivo das instituições.

Essas transformações exigem das empresas resultados eficazes e produções eficientes para que as mesmas permaneçam no mercado com um nível satisfatório de retorno. Para tanto, é preciso que se estipule padrões de comportamento da entidade, orientadores das ações dos responsáveis pelo desenvolvimento empresarial.

Estes padrões se traduzem nos modelos que, segundo Nakagawa (1993:37), são representações abstratas de objetos, sistemas, procedimentos ou eventos reais. Têm por objetivo facilitar a compreensão das relações que ocorrem com os elementos de um sistema, processo ou eventos do mundo real”.

Os modelos representam procedimentos padronizados para determinadas situações, no sentido de quando as mesmas se concretizarem, os gestores saibam o que fazer. Não são ditames restritivos, têm a função de referendar ações consonantes à filosofia da empresa. Devem ser flexíveis ao ponto de suportar mudanças no momento em que seus usuários decidirem por transformações.

No processo da Controladoria como fornecedora de informações gerenciais aos administradores, encontra-se quatro modelos: de gestão, de decisão, de mensuração e de informação. Estes padrões devem ser integrados para o sucesso da organização.

6.1 Modelo de Gestão

Observando os procedimentos adotados na administração das instituições, depara-se com inúmeras formas de gerenciar. Isto se justifica na diversidade das crenças, valores, convicções e expectativas dos administradores das empresas.

Estes fatores têm impacto relevante no conjunto de regras componentes das diretrizes da administração empresarial, que nada mais é do que o modelo de gestão. Desta forma, vê-se que os procedimentos administrativos estão diretamente

relacionados aos valores dos gestores. Assim, as mudanças no modelo de gestão acontecem por conta de transformações nas pessoas que dirigem a instituição e não só por mudanças no ambiente, a não ser que o meio processe mudanças nas idéias dos responsáveis pela entidade.

Modelo de gestão pode ser definido como o conjunto de princípios e diretrizes que ditam como a empresa deve ser administrada e como os gestores serão avaliados.

Os efeitos do modelo de gestão impactam todos os subsistemas da organização, uma vez que o subsistema administração é o que comanda as atividades dos demais. Portanto, configura-se em um modelo de controle.

Torna-se necessária a clara definição do modelo de gestão para que todos os envolvidos no processo se conscientizem de suas funções. Caso contrário, podem surgir conflitos, ocasionando, muitas vezes, tomadas de decisões que conduzem a resultados divergentes dos objetivos da empresa.

Na definição do modelo de gestão, deve ser dispensada atenção aos objetivos da instituição, ao sistema de informação-comunicação, aos conceitos e critérios de avaliação dos gestores, estilo de gestão, processo de gestão, delegação de autoridade e avaliação de desempenho. Pelo nível de importância, estes quatro últimos merecem abordagem.

Estilo de gestão é a definição de como a autoridade será distribuída, ou seja, como o controle será exercido. Não significa que a figura do administrador vai desaparecer, pelo contrário, será mais ativa no sentido de cobrar retorno a quem se delegou autoridade. Com o aumento da complexidade das empresas, essa delegação é uma necessidade, pois os administradores a cada dia se distanciam dos níveis operacionais, sendo impossível que poucas pessoas decidam tudo em todos os níveis.

O estilo de gestão tem estreito relacionamento com o processo de delegação de autoridade e avaliação de desempenho, pois a quem se delega poder de decisão também se cobra retorno, formando a cadeia de *accountability*. Para Nakagawa (1993:17), esta sequência se configura na “obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos, em função da responsabilidade que decorre de uma delegação de poder. Assim, surgem os centros de responsabilidade que devem produzir os resultados estipulados quando da delegação de autoridade.

O processo de gestão tem como propósito alcançar os objetivos predeterminados e os resultados estipulados pelos dirigentes, portanto, busca a eficácia

e a eficiência do ambiente empresarial. Fundamenta-se na trilogia do planejamento, execução e controle.

Como a delegação de autoridade também visa a concretização dos objetivos da empresa, as operações dos centros de responsabilidade devem estar sintonizados com o processo de gestão.

O modelo de gestão mostra os níveis hierárquicos de autoridade, a forma de cobrar os resultados e os procedimentos a serem adotados administrativamente para a otimização dos resultados.

6.2 Modelo de Decisão

A gestão da empresa acontece mediante um processo decisório contínuo. Desde o planejamento estratégico até o controle dos resultados orçados e reais, em todos os níveis são necessárias decisões, as quais direcionam o resultado da entidade.

O modelo de decisão se propõe a fornecer os elementos e os procedimentos suficientes e necessários ao processo de tomada de decisão eficaz. Entenda-se por decisão “a escolha entre vários caminhos alternativos que levam a determinado resultado (Oliveira, 1996:141)”.

Como decisões são tomadas em todos os níveis hierárquicos, o modelo de decisão deve ter reflexo global na instituição e não ser voltado exclusivamente para a administração. Desta forma, se todas as áreas funcionais otimizarem seus resultados por um processo lógico, o resultado do sistema empresa também será otimizado.

A racionalidade é um fator que deve estar presente na construção deste modelo, bem como ser uma virtude peculiar dos tomadores de decisão, no sentido de que as ações produzam os melhores resultados possíveis, ou seja, se realize a eficácia organizacional.

Segundo Teles e Vartanian (1997:27), o modelo de decisão “oferece ao tomador de decisão uma estrutura formalizada para representar e avaliar alternativas no processo de tomada de decisão, no qual os parâmetros de decisão e restrições podem ser organizados e cuidadosamente examinados”.

O modelo de decisão deve estar em sintonia com o modelo de gestão, pois os resultados das tomadas de decisão são avaliados pelas normas deste último modelo.

O processo de tomada de decisão é composto de procedimentos racionais com os quais os gestores buscam soluções ótimas para os problemas da empresa, a saber:

- Definição dos objetivos e dos problemas que impedem a consecução dos mesmos;
- Obtenção dos fatos pelo entendimento global das situações;
- Formulação de alternativas possíveis de concretização, dados os recursos disponíveis e o estado da empresa;
- Análise das alternativas formuladas;
- Escolha da alternativa considerada mais viável para a instituição;
- E por fim, a tomada de decisão.

Fala-se em procedimentos racionais, no entanto, não existe definição precisa de que seja uma decisão racional. Contudo, o modelo de decisão deve indicar as ações que adequadamente atendam aos objetivos dos tomadores de decisão, levando-os a soluções de alta qualidade

Embora os detentores do poder de decisão tenham um modelo de decisão racional, itens fora do seu controle, principalmente o comportamento do mercado, podem interferir no resultado de suas decisões. Com isso, observa-se três ambientes nos quais as decisões são tomadas: certeza, incerteza e risco.

O ambiente de certeza é aquele onde cada ação possível conduz invariavelmente a um resultado determinado, há certeza do resultado que será obtido ao adotar uma ação específica.

O ambiente de incerteza é aquele em que para uma determinada ação há vários resultados possíveis e conhecidos.

No ambiente de risco, qualquer ação possível conduz a resultados específicos associados a probabilidades desconhecidas. Existe um alto grau de exposição ao insucesso.

Portanto, o tomador de decisão deve buscar informações adicionais, além do modelo de decisão, que o auxilie na escolha da melhor alternativa. Estas informações adicionais têm o propósito de diminuir o risco e a incerteza, aproximando a decisão do ambiente de certeza.

6.3 Modelo de Mensuração

A Controladoria trabalha com o patrimônio das empresas, que é composto por itens de espécies diferentes. Faz-se necessária a atribuição de uma base de valor comum a todos os componentes para que as informações gerenciais tenham uniformidade quanto à avaliação do resultado das transações econômicas.

Para tanto, valores monetários são atribuídos aos elementos destas transações. Este processo é conhecido por mensuração. O que para Nakagawa (1993:79) “é a atribuição de valores numéricos a objetos ou eventos realizados com uma empresa e obtidos de tal forma que passam ser agregados ou desagregados, de acordo com necessidades de situações específicas”.

A mensuração utilizada pela Controladoria é a monetária, uma vez que análises qualitativas das transações econômicas não exercem uma comunicação satisfatória. É a aplicação do Princípio do Denominador Comum Monetário, quando uma visão homogênea é dada ao significado dos objetos e dos eventos.

Os registros contábeis apresentam mensuração monetária dos itens patrimoniais e de sua dinâmica, no entanto são valores relacionados a três épocas diferentes. Alguns elementos patrimoniais têm valores do passado, os bens do imobilizado são exemplos; outros têm expressão monetária presente, como o caixa, e os demais têm seus valores referidos a um tempo futuro, as duplicatas a receber se inserem neste grupo.

Observa-se que informações baseadas nestes valores apresentam um nível de confiabilidade razoável. Quanto a este aspecto não existe um valor exato para os objetos e eventos, exceto para as disponibilidades. A subjetividade se faz presente na maioria das mensurações.

Para fins gerenciais, que é o propósito básico da Controladoria, cabível é a mensuração em uma moeda forte ou em unidade monetária contábil (UMC), que após conversão demonstra valores a tempo presente.

Contudo, deve-se avaliar os benefícios de uma mensuração mais aprimorada em relação aos seus custos. Os administradores e o *controller* decidem pela metodologia a ser aplicada, optando pela que mais se aproximar dos objetivos da entidade.

O conhecimento do objeto ou evento a ser mensurado também é relevante para uma avaliação monetária significativa.

O importante é que se adote mecanismos racionais que elevem a eficácia do sistema de informações gerenciais e conseqüentemente das tomadas de decisão, pela realização dos objetivos da empresa.

A teoria da mensuração apresenta dois conceitos novos: o sistema relacional empírico (SRE), vinculado ao aspecto qualitativo dos objetos e eventos a serem mensurados e o sistema relacional numérico (SRN), vincula-se à representação monetária dos itens mensuráveis.

Segundo Teles e Vatarian apud Guerreiro (1997:34), o processo de mensuração envolve as seguintes etapas:

- Identificação do tipo de decisão a ser otimizada;
- Identificação do sistema relacional empírico;
- identificação das características de interesse da medição;
- Identificação da base conceitual (critérios);
- Identificação do sistema relacional numérico;
- Análise do sistema de mensuração caracterizado à luz da informação adequada e necessária .

6.4 Modelo de Informação

O modelo de informação é o mais importante, uma vez que deve fornecer subsídios necessários e suficientes ao processo decisório administrativo, no intuito de que se utilize eficientemente os recursos disponíveis, inclusive as informações, e seja promovida a eficácia organizacional.

O modelo de informação é estruturado na filosofia do sistema de informações gerenciais da empresa. As informações referentes a eventos passados e presentes são processadas segundo a realidade dos fatos. Quanto às informações concernentes a eventos futuros são probabilísticas, uma vez que a certeza do que irá acontecer é impossível. Contudo, o melhor é ter parâmetros projetados como guia do que tomar decisões sem nenhum embassamento.

No processo de tomada de decisão visualiza-se a presença da informação em todos os estágios. Para a identificação do problema e escolha da melhor alternativa, faz-se necessário informações a respeito da situação em questão.

A eficácia deste modelo se configura no atendimento das necessidades informacionais dos administradores. Vale lembrar, a aplicação da racionalidade no volume dos informes que são remetidos aos gestores, que não sejam excessivos e nem abundantes. Outro fator relevante é a qualidade das informações que devem ser objetivas e claramente apresentadas.

O modelo de informação facilita o controle das atividades da empresa quando confronta resultados orçados com reais, apontando as falhas e ações corretivas.

Como qualquer recurso, a informação deve ter a análise custos versus benefícios, para que os dispêndios sejam realizados na obtenção de informações lucrativas, pois resultados negativos e nulo não têm aceitação econômica.

As informações deste modelo deve ser essencialmente gerenciais, revestidas de: tempestividade, confiança, consistência, relevância e lucratividade.

Com estes atributos, os gestores têm os requisitos fundamentais para uma administração de resultados voltada para o desenvolvimento e crescimento da organização.

CAPÍTULO 7 - A INFORMAÇÃO, A CONTROLADORIA E SUAS PROVÁVEIS REPERCUSÕES NO FUTURO DOS CONTADORES

O mundo dos negócios é altamente dinâmico, a cada momento ouve-se novidades de transações econômicas. Reações energéticas são cobradas das empresas que pretendem permanecer e se sobressair no mercado. É o fenômeno da concorrência.

A competição acirrada não deixa espaço para as instituições passivas. Diariamente surgem novas empresas, tornando o universo menor, aumentando a oferta de bens e serviços, o que resulta na eliminação de alguns fornecedores, só ficam os de idéias racionais.

A globalização se faz presente na promoção da competição em bloco, quando organizações se fortalecem na união por pactos de solidariedade, resguardando os interesses comuns.

Os três parágrafos acima retratam a situação atual, na qual as entidades são forçadas a tomarem decisões na escolha de alternativas que melhor se adequem aos seus objetivos. E como já visto, é preciso um conjunto de informações úteis e tempestivas que direcionem os caminhos a serem trilhados na realização de resultados ótimos.

A informação no mercado de bens e serviços representa uma mercadoria como outra qualquer. Todas as instituições demandam por informações. Os seus manipuladores muito têm a ganhar, mas é preciso cuidado no trato com informes, um pequeno deslize pode levar a perdas de grande vulto. Este mercado é promissor, basta dedicação.

7.1 A Informação Contábil e o Avanço Tecnológico

As informações que orientam a evolução do mercado têm natureza contábil, mesmo que sejam referentes a eventos futuros, busca-se o comportamento passado, que está registrado na Contabilidade, para as projeções futuras.

No início deste trabalho, abordou-se a necessidade dos homens de informações sobre suas posses e seus esforços desde a era primitiva. A sociedade moderna tem os

mesmos anseios, no entanto, as informações solicitadas se sofisticaram, assim como os meios de obtê-las.

O processamento eletrônico de dados veio substituir a malfadada Contabilidade manual, trazendo economia de tempo, menor nível de erro e diminuição no quadro do pessoal contábil.

Contudo, os recursos da computação não são suficientes para a geração de informações gerenciais. Faz-se necessário uma equipe de programadores e um conhecedor da Contabilidade para que um sistema de informações contábil-gerenciais seja implantado na empresa como fonte básica de direcionamento das tomadas de decisão.

Esta pessoa que domina a filosofia contábil deve ser permanente na instituição para produzir as informações requisitadas no momento oportuno. O sucesso das decisões está condicionado à otimização do tempo gasto, até este fator deve ser eficientemente utilizado, portanto.

Diariamente surgem metodologias eletrônicas sofisticadas para a obtenção de informações contábeis, mas as experiências mostram que sempre será necessário o profissional contador dentro de uma organização, uma vez que os programas informatizados não atendem às peculiaridades de todas as instituições, assim como não são capazes de prever situações futuras. Observa-se, então, que o exercício da Contabilidade se perpetuará, embora muitos a considere uma profissão em baixa.

As empresas que desejam ótimo desempenho econômico buscam suporte nos informes contábeis e como sempre existirá entidades almejando resultados melhores, o mercado para os profissionais da Contabilidade não se extinguirá.

O certo é que, a tecnologia empregada nas atividades de Contabilidade diminui o campo de atuação dos profissionais. No futuro próximo só haverá espaço para os contadores de atitudes econômicas agressivas, que mostrem competência, talento e principalmente interesse na maximização dos resultados a serem alcançados pelas empresas.

7.2 A Controladoria

A Controladoria surge com a filosofia dos sistemas de informações gerenciais que têm por objetivo otimizar o processo decisório administrativo, embora não tenha seu fim único na administração das entidades, uma vez que fornece informes a todos os usuários da Contabilidade, assim os dirigente a autorize a este fornecimento.

A tendência do avanço tecnológico pela integração dos programas informatizados de Contabilidade, que anula várias fases do trabalho contábil, aponta para a necessidade cada vez menor de profissionais desta área dentro das organizações. Esse pragmatismo também indica a necessidade supra de um experto que viabilize a integração dos gestores com este mundo de informes eletrônicos contábeis, no sentido de continuamente melhorar suas atuações, o que é visualizado na pessoa do *controller*.

7.3 Prováveis Repercussões da Controladoria no Futuro dos Contadores

Com certeza neste momento próximo os usuários da Contabilidade, principalmente os administradores, exigirão mais informações relevantes sobre suas situações econômica-financeiras, e ainda, o apontamento de alternativas para otimizar suas tomadas de decisões, assim como, os resultados possíveis de cada opção para que eles possam escolher a que melhor se adeque aos seus objetivos.

Um dos maiores impecilhos do *controller* é o tempo, as necessidades informacionais são sempre imediatistas. Quando das solicitações, os usuários, principalmente os administradores, já estipulam o período para a entrega dos informes, quando não pedem de pronto. No futuro essa exigência vai se agravar. As negociações são sempre rápidas e as informações que as orientam devem seguir no mesmo sentido.

Em algum momento futuro, talvez longínquo, só haverá a necessidade de um *controller* e pouquíssimos auxiliares atuando nos departamentos de Contabilidade das grandes empresas. Portanto, a saída mais prudente para ainda hoje vencer no mercado da profissão contábil é a interação com a Controladoria.

O fato é que, no futuro a Contabilidade cartorial será mantida apenas para fins fiscais. A excelência contábil terá respaldo na Controladoria atuante na esfera da administração empresarial.

CONCLUSÃO

Desde o seu surgimento a Controladoria se configura na especialização da Contabilidade direcionada, quase que exclusivamente, ao suprimento das necessidades de informações contábeis dos administradores de empresa. Sua metodologia se fundamenta no tripé do planejamento, da execução e do controle, quando o *controller* tem uma visão holística da entidade e compreende seus problemas.

A sustentação da Controladoria está no sistema de informações gerenciais, que aprimora a tecnologia do conhecimento empresarial, tendo por embasamento as restrições da organização e o comportamento do mercado, em especial as oportunidades oferecidas, fornecendo subsídios relevantes ao melhoramento das tomadas de decisão dos gestores.

Atualmente, na era da informática e da globalização, as informações têm significativo valor. São consideradas, embora de forma abstrata, como uma mercadoria qualquer. No ambiente dos empreendimentos econômicos sua importância se torna ainda mais relevante pelo fato de serem utilizadas informações de natureza contábil no direcionamento da atuação da empresa, sendo, portanto, responsáveis pelos resultados da organização.

Diante do exposto, conclui-se que a Controladoria como instrumento de informação no processo decisório administrativo é uma condicionante do sucesso econômico das entidades. Quanto mais relevantes e oportunos sejam os informes fornecidos à administração, melhores serão os resultados alcançados.

O mundo dos negócios impõe às empresas estratégias empresariais inteligentes como requisito de sobrevivência. Segundo os aspectos abordados neste trabalho, pode-se afirmar que a Controladoria é o elo que compatibiliza as atitudes dos administradores às exigências do mercado.

A excelência da Controladoria está nas informações que são fornecidas aos gestores para o atingimento dos objetivos da entidade, vinculando-se à maximização contínua dos resultados, quando a administração se apresenta eficiente e eficaz.

Contudo, é preciso que o sistema de informações gerenciais seja racionalmente dirigido. Suas saídas devem estar revestidas de objetividade, clareza e oportunidade.

Esta última característica é de suma importância para uma administração de resultados, uma vez que os participantes das transações econômicas são imediatistas.

A Controladoria representa o nível de maior poder contábil inserido nas organizações, visto que é utilizada como respaldo orientador do processo decisório administrativo. Portanto, é responsável, juntamente com os administradores pelo desenvolvimento e crescimento econômico das entidades.



REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANTHONY, R. N. e WELCH, G. A. **Fundamentals of management accounting** 3. ed. Illinois: Irwin - Dorsey Limited, 1981.

BIO, S. R. **Sistemas de informação: um enfoque gerencial**. São Paulo: Atlas, 1996.

BOLETIM DO IBRACON. Avaliação de desempenho e avaliação de resultado. FARIAS, C. G. B. e CATARINO, P. S. v. 27, n. 206, jul. 1995.

CAGGIANO, P. C. e FIGUEIREDO, S. **Controladoria: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1993.

CARNEIRO, D. S. **Sistemas de informações gerenciais em ambientes de processamento de dados**. 1995, 56 p. Mimeografado.

CONTROLADORIA e finanças. **Relatório do 17º Grupo de Imersão**. Gramado - RS, 4-9 de dezembro de 1995.

FIGUEIREDO, S. **Contabilidade como instrumento de gestão**. 1992, 14 p. Mimeografado.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

----- **Contabilidade gerencial**, 5. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

KAM, V. **Accounting theory**. 2. ed. Califórnia: John Wiley & Sons, 1990.

MENDES, I. G. **A controladoria e informação nos anos 90**. Sem data, 4 p. Mimeografado.

- **Sistema integrado de informações e mudança organizacional**. Sem data, 6 p.
Mimeografado.
- NAKAGAWA, M. **Introdução à controladoria: conceitos, sistema e implementação**.
São Paulo: Atlas, 1993.
- NÉLO, A. M. **Os aspectos da mensuração da empresa numa visão sistêmica**. Sem
data, 16 p. Mimeografado.
- OLIVEIRA, D. P. R. **Sistemas de informações gerenciais: estratégicas, táticas e
operacionais**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.a.
- OLIVEIRA, T. E. S. et al. **Controladoria**. Trabalho apresentado ao Curso de
Especialização em Controladoria e Gerência Contábil - UNIFOR, 1996.b, 16 p.
Mimeografado.
- **Sistemas de informações gerenciais**. Trabalho apresentado ao Curso de
Especialização em Controladoria e Gerência Contábil - UNIFOR, 1996.c. 11 p.
Mimeografado.
- TELES, E. L. e VARTANIAN, G. H. As teorias da decisão, da mensuração e da
informação e a controladoria. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, v.
26, n. 104, p. 24-37, mar./abr. 1997.
- VASCONCELOS, N. O uso da informação pelos administradores através dos tempos.
Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, v. 26, n. 106, p. 24-27, jul./ago.
1997.
- YOSHITAKE, M. A abordagem sistêmica em contabilidade. **Revista Brasileira de
Contabilidade**. Brasília, v. 26, n. 104, p. 40-48, mar./abr. 1997.