

- CONTABILIDADE E A GESTÃO EMPRESARIAL - A CONTROLADORIA

Sandra Figueiredo¹

INTRODUÇÃO

O novo entorno econômico globalizador, vivido atualmente no mundo, tem introduzido profundas mudanças no ambiente econômico internacional, provocando um novo arranjo na Economia Mundial, que tende a um processo de globalização, caracterizado basicamente pela união de países em torno de uma proposta comum de intercâmbio comercial através da queda de barreira tarifárias cambiais e de outras condições de livre comércio.

Como desdobramentos dessas mudanças, emergiram os blocos econômicos: NAFTA, MERCOSUL, Países Asiáticos e a Comunidade Econômica Européia.

Todo esse processo impacta tanto o contexto externo das relações contratuais das organizações, como o ambiente interno das empresas, criando assim a demanda por melhores práticas de gestão.

Quer queiramos ou não, os movimentos sociais exigirão futuramente um posicionamento das empresas onde elas serão cobradas em seu papel social, principalmente em relação a seu desempenho, sendo assim, a otimização do uso dos recursos disponíveis é preocupação primeira dos gerenciadores das organizações.

O objetivo de um negócio privado, em uma economia competitiva, é obter o maior lucro possível desde que este não seja inconsistente com o crescimento de longo prazo da companhia e, com os padrões éticos da sociedade.

Num sentido específico, uma empresa é uma instituição econômica criada unicamente para prover a sociedade dos produtos e serviços necessários ou desejados, compatíveis com as atitudes sociais das nações e da humanidade. Aos olhos dos consumidores não existe nenhuma razão para a existência de um negócio, exceto pelo serviço que é prestado ou pelo produto que é oferecido, se esse objetivo não é alcançado, a tendência é de que a organização desapareça.

Naturalmente, existem outros objetivos colaterais que possuem implicações sociais, por exemplo, oferecer emprego e boas condições de trabalho aos empregados, atender às aspirações por melhores remunerações, crescimento e reconhecimento profissional, pagar impostos ao governo para que os programas sociais possam ser desenvolvidos. Estes objetivos só poderão ser viabilizados se o primeiro deles, o lucro, for alcançado.

A Contabilidade moderna tem se caracterizado como uma das ferramentas mais úteis aos administradores na otimização do processo de tomada de decisão. Pois, como um sistema de informação e mensuração de eventos que afetam a tomada de decisão possibilita que, partindo do conhecimento de fatos passados, procedimentos futuros sejam delineados de forma que esta otimização seja, senão alcançada totalmente, buscada com maior segurança.

¹ Prof. Ms. do Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Fortaleza – UNIFOR
Artigo Publicado da Revista Brasileira de Contabilidade ano XXIV - No 93 - Maio/Junho de 1995.

1.A EMPRESA

A Empresa é uma unidade produtora que visa criar riquezas transacionando em dois mercados, um fornecedor outro consumidor.

1.1.A VISÃO SISTÊMICA DA EMPRESA

A empresa é um conjunto organizado de recursos econômicos, sociais e humanos, e pode ser vista como um sistema aberto.

Entende-se como sistema, uma unidade identificada, com um papel independente, possuindo seus próprios objetivos e suas próprias funções internas.²

Um sistema aberto é aquele que, por interagir com o meio ambiente, é afetado por fatores externos.

A empresa é um sistema aberto na medida em que ela é uma unidade identificada, Princípio da Entidade, Resolução 750/93 do CFC.

O objetivo da empresa é o bem estar da sociedade.

Considerando a idéia que nos sistemas são introduzidos “inputs” que processados se transformam em certos “outputs”, a empresa vale-se de recursos materiais, humanos e tecnológicos, cujo processamento resulta em bens e serviços, riqueza, emprego, e muitos outros, que são fornecidos para a sociedade. Cumprindo este papel, a empresa desenvolve grande número de atividades Compras, Produção, Vendas, etc, que direta ou indiretamente contribuem para que seu objetivo final seja alcançado.

Levando em conta a sua característica de sistema aberto, admite-se sua contínua interação com o meio ambiente, sendo impactada pelas variáveis ambientais e pelas interações dos seus elementos componentes o que a faz participar de um constante processo de mudança.

1.2 A MISSÃO DA EMPRESA

Missão significa finalidade, objetivo ou propósito básico e permanente da existência de uma empresa, está sempre ligada ao oferecimento de produtos e serviços para satisfação das necessidades do consumidor.

É necessário que a missão da empresa seja clarificada para seu melhor desempenho, assim como que as crenças e valores dos principais executivos que compõem o sistema institucional da empresa, sejam aceitos de um modo geral por todos os que dela fazem parte.

1.3 OS SUB SISTEMAS EMPRESARIAIS³

Os subsistemas componentes do sistema empresa, podem ser elencados da seguinte forma:

Institucional: Missão, Crenças, Valores

Administração: Planejamento/Controle, Gerenciamento, Mecanismo de controle

Organização: Estrutura, Autoridade, Responsabilidade,

² Oliveira, Djalma Pinho Rebolças, Sistemas de Informações Gerenciais, São Paulo Atlas 1992

³ Nakagawa Massayuki, Introdução a Controladoria São Paulo Atlas 1993

Adequação da Estrutura, Adaptação, Modificação

Produção ; “Modus Operandi” por área funcional

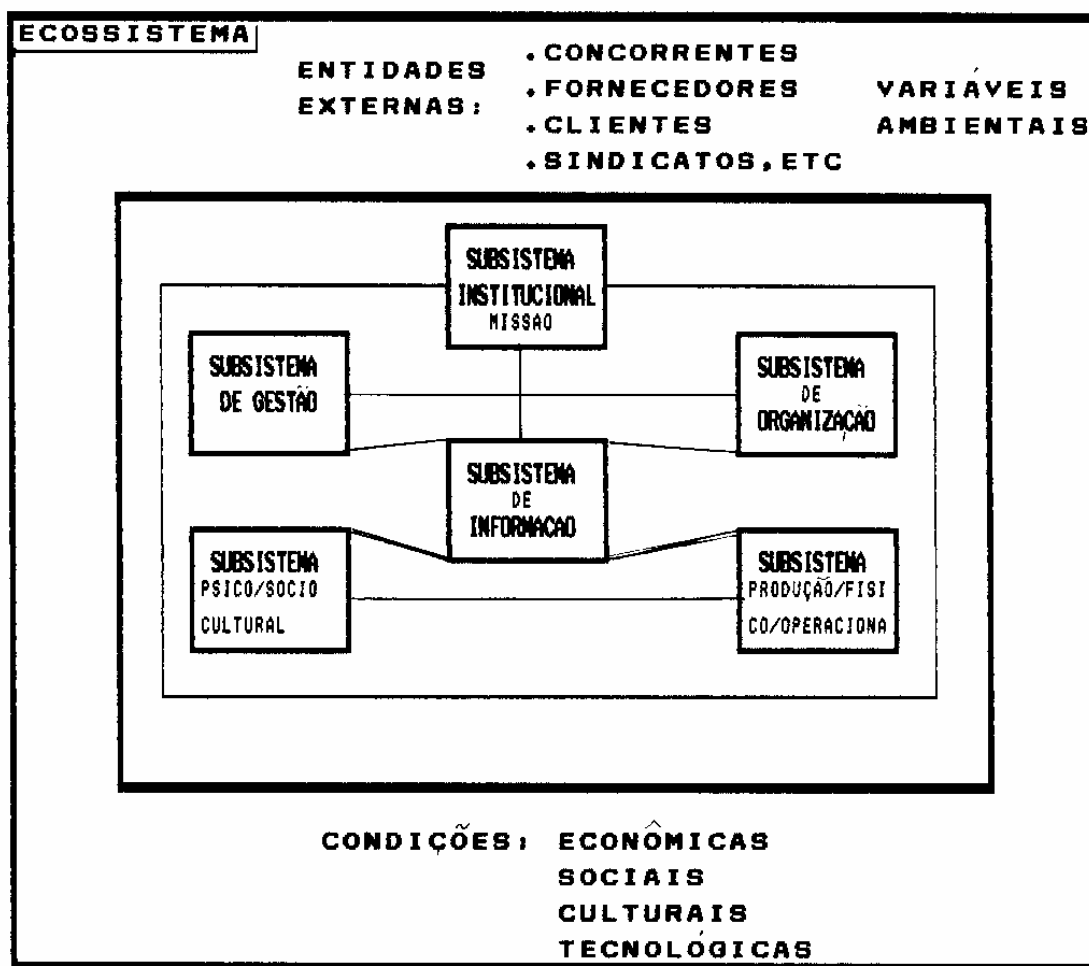
Técnicas/Métodos/Objetivos, Modificação/Adaptação

Pisico/Sócio/Político/Cultural: Cultura, Comportamento humano, Harmonização das características, Unidades para atingir objetivos

Informação: Suporte do Planejamento e Controle, Reflexos Decisão, Qual a informação/como/onde/quando, Unidade na linguagem da organização

SUBSISTEMAS EMPRESARIAIS

DIVISÃO SISTÊMICA EM FUNÇÃO DA DINÂMICA AMBIENTAL



2. A CONTROLADORIA

O aumento da complexidade na organização das empresas, o maior grau de interferência governamental através de políticas fiscais, a diferenciação nas fontes de financiamentos das atividades, a percepção das necessidades de consideração dos padrões éticos na condução dos negócios, e principalmente a demanda por melhores práticas de gestão,

criando a necessidade de um sistema contábil mais adequado para um controle gerencial mais efetivo, tem sido, entre outras, algumas das razões para que a responsabilidade com o gerenciamento das finanças das empresas tenha aumentado de importância dentro do processo de condução dos negócios.

Conseqüentemente, a função e as responsabilidades do executivo financeiro, individualmente, têm mudado.

Considerando essas razões, a separação entre a função contábil e a função financeira foi o caminho lógico a ser tomado e neste período, ocorreu o nascimento e desenvolvimento de uma função diferenciada de Controladoria.

Segundo Mosimann, Alves e Fisch 1993 ⁴” A Controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos a gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques:

- a) como um órgão administrativo com uma missão, função e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa.
- b) como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos princípios e métodos oriundos de outras ciências.

2.1 A MISSÃO DA CONTROLADORIA

Zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global.

2.2 A CONTROLADORIA ÓRGÃO DE GESTÃO EMPRESARIAL

O órgão administrativo Controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial.

Embora o delineamento da função, do órgão, e da posição do executivo possa variar de uma empresa para outra, existe um conceito que é comumente observado, quanto ao executivo: o controller é o chefe da contabilidade, aquele que supervisiona e mantém os arquivos financeiros formais da empresa embora suas funções não tenha que se restringir apenas às funções contábeis e, o que mais se espera é que ele amplie sua atuação ao desenvolvimento da contabilidade em aplicações gerenciais.

Segundo Wilson and Colford 1990, ⁵ Embora existam muitas definições para a função da Controladoria que foram desenvolvidas ao longo dos anos. Uma revisão da literatura e da prática empresarial ao longo dos anos, tem indicado que as responsabilidades e as atividades básicas podem ser caracterizadas da seguinte forma:

- 1. Planejamento:** Estabelecer e manter um plano integrado para as operações consistentes com os objetivos e metas da companhia, no curto e no longo prazo que deve ser analisado e revisado constantemente, comunicado aos vários níveis de gerência através de um apropriado sistema de comunicação.

⁴ Mossimann, Clara Pellegrinello, Alves, José Osmar de Carvalho, Fisch Silvio, Controladoria seu papel na administração das empresas, Florianópolis, Ed. da UFSC, Fundação ESAG, 1993.

⁵ op cit pag 20

2. **Controle:** Desenvolver e revisar constantemente os padrões de avaliação de desempenho para que sirvam como guias de orientação aos outros gestores no desempenho de suas funções assegurando que o resultado real das atividades estejam de conformidade com os padrões estabelecidos.
3. **Informação:** Preparar, analisar e interpretar os resultados financeiros para serem utilizados pelos gestores no processo de tomada de decisão, avaliar os dados tendo como referencia os objetivos das unidades e da companhia; preparar as informações para uso externo para que atendam às exigências do governo, os interesses dos acionistas, das instituições financeiras, dos clientes, e do publico em geral.
4. **Contabilidade:** Delinear, estabelecer e manter o sistema de contabilidade geral e de custos em todos os níveis da empresa, inclusive em todas as divisões, mantendo registros de todas as transações financeiras nos livros contábeis de acordo com os princípios de contabilidade e com finalidades de controle interno. Preparar as demonstrações financeiras externas de acordo com as exigências do governo,
5. **Outras Funções:** Administrar e supervisionar cada uma das atividades que impactam o desempenho empresarial como impostos federais estaduais e municipais, envolvendo-se inclusive com negociações com as autoridades fiscais, quando necessário, manter um relacionamento adequado com os auditores internos e externos; estabelecer planos de seguro; desenvolver e manter sistemas e procedimentos de registro; supervisionar a tesouraria; instituir programas de financiamento; e muitas outras atividades.

Obviamente, como as circunstancias variam, existem muitas diferenciações nestas funções básicas descritas anteriormente, entretanto, e necessário que se estabeleça, considerando que a informação ao lado dos Recursos Humanos pode ser vista como o fator diferencial no resultado da empresa, que o controller tem como base direcionadora de suas funções a busca da eficácia organizacional.

2.3 O RAMO DE CONHECIMENTO CONTROLADORIA

No processo de interação da empresa com os diversos agentes, começam a surgir uma série de fenômenos econômicos, sociais, políticos, educacionais, tecnológicos, ecológicos e regulatórios fazendo com que as necessidades da empresa na busca de sua eficácia transcendam aos conceitos oferecidos pela administração, contabilidade e economia.

Dessa forma, tornou-se necessário, para dar explicação e fornecer uma compreensão a esses fenômenos, a definição de um modelo conceitual teórico de um ramo de conhecimento denominado Controladoria.

Segundo Mosimann 1993, “A Controladoria pode ser conceituada como 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-las para eficácia.”⁶

⁶ op cit pag 96.

2.4. O PROFISSIONAL DA CONTROLADORIA

. Este novo campo de atuação para os profissionais de contabilidade requer o conhecimento e o domínio de conceitos de outras disciplinas, como administração, economia, estatística informática, etc.

Aí, a importância do profissional será medida muito mais pela sua contribuição para administração geral da organização do que pela correção com que são feitos os conjuntos de demonstrações contábeis que relatam puramente aspectos financeiros da gestão.

O Controller é o gestor encarregado do departamento de Controladoria, seu papel é, através do gerenciamento de um eficiente sistema de informação, zelar pela continuidade da empresa, viabilizando as sinergias existentes fazendo com que as atividades sendo desenvolvidas conjuntamente, alcancem resultados superiores aos que alcançariam se trabalhassem independentemente.

O controller tem como tarefa manter o executivo principal da companhia informado sobre os rumos que esta deve tomar onde ela pode ir e quais os caminhos que devem ser seguido.

Kanitz afirma que “os controladores foram inicialmente recrutados entre os indivíduos das áreas de contabilidade e finanças da empresas, por possuírem, em função do cargo que ocupam, uma visão ampla da empresa que os habilita a enxergar as dificuldades como um todo e propor soluções gerais. Além disso as informação que chegam ao controller são predominantemente de natureza quantitativa, física, monetária, ou ambas”⁷

Segundo Mendes 1991”O controller pode ser visto ao mesmo tempo como protagonista e coadjuvante, de uma mudança comportamental importante sem precedentes na historia da contabilidade e da administração.”

Dentre os requisitos necessários para o ⁸desempenho da função da Controladoria podemos elencar:

- a) Um bom conhecimento do ramo de atividade ao qual a empresa faz parte, assim como dos problemas e das vantagens que afetam o setor.
- b) Um conhecimento da historia da empresa e uma identificação com seus objetivos, suas metas e suas políticas assim como com seus problemas básicos e suas possibilidades estratégicas;
- c) Habilidade para analisar dados contábeis e estatísticos que são a base direcionadora de sua ação e conhecimento de informática suficiente para propor modelos de aglutinação e simulação das diversas combinação de dados;
- d) Habilidade de bem expressar-se oralmente e por escrito e profundo conhecimento dos princípios contábeis e das implicações fiscais que afetam o resultado empresarial.

Hecker e Wilson ⁹estabelecem alguns princípios que devem nortear o trabalho do Controller:

⁷ Stefen C. Kanitz, Controladoria: teoria e estudo de casos.

⁸ Mendes Ivantídio Guiarães, A Cotroladoria e a Informação dos anos 90, Disertação de Mestrado FEA/USP, 1991

⁹ HECKERT, J Brooks, WILSON, James D. Controllershship, 2 ed, New York, Ronaldo Press, 1963.

Iniciativa, Visão Econômica, comunicação racional, síntese, Visão voltada para o futuro, oportunidade, persistência, cooperação, imparcialidade, persuasão consciência das limitação

3. OS MODELOS DE UM SISTEMA DE GESTÃO

A Controladoria está profundamente envolvida com a busca da eficácia organizacional, para alcançá-la é preciso que sejam definidos modelos que eficientemente conduzam ao cumprimento de sua missão.

3.1 O MODELO DE GESTÃO

Quando são observados os modos de operação e as características da administração das diversas organizações, nota-se as mais diferenciadas preocupações em relação aos elementos e variáveis empresariais.

Deste modo é possível observar inúmeras diferenças em relação ao enfoque dado ao processo de planejamento e controle e à utilização dos recursos organizacionais: humanos, físicos e financeiros, e o posicionamento em relação às variáveis ambientais.

A causa destes diferentes posicionamento fundamenta-se nas crenças, valores, convicções e expectativas dos empreendedores e administradores da empresa, e são estas que determinam o conjunto de regras que compõem as diretrizes básicas da empresa portanto, seu modelo de gestão.

Um modelo de gestão poderia ser definido como um conjunto de princípios e definições que decorrem de crenças específicas e traduzem o conjunto de idéias crenças e valores dos principais executivos, impactando assim todos os demais subsistemas empresariais, sendo, em síntese, nada mais que um grande modelo de controle pois nele são definidas as diretrizes de como os gestores vão ser avaliados, e os princípios de como a empresa vai ser administrada.

As mudanças no modelo de gestão se dão por mudanças nas pessoas e não no ambiente.

Nem sempre o modelo é devidamente definido e explicitado gerando por isso conflitos e indefinições entre os gestores, ocasionando muitas vezes que sejam tomadas decisões que conduzem a ações que não estão de acordo com os objetivos principais da empresa.

Por esta razão é que um dos princípios básicos da gestão é uma clara definição do seu modelo de gestão e a integração deste com os modelos de decisão, informação e mensuração que serão discutidos posteriormente.

Na definição do modelo de gestão são contemplados conceitos de:

- Estilo de Gestão
- Processo de Gestão
- Os Princípios da Organização
- Os Princípios de Comunicação/Informação
- Os Conceitos e Critérios de Avaliação dos Gestores.
- Avaliação de Resultados (com finalidades específicas de otimização)
- Avaliação de Desempenho
- Conceitos de “Accountability”

3.1.1 ESTILO DE GESTÃO

Gerir é em sua essência, tomar decisões. Como estilo de gestão define-se o modo como a autoridade será distribuída, e conseqüentemente como será exercido o controle, considerando que a responsabilidade é intrínseca ao poder assumido, pode-se encontrar diferentes estilos de gestão, participativa, centralizada, estatizada.

O estilo de gestão adotado determina a natureza da estrutura organizacional, sendo esta também influenciada pelo tamanho da organização.

Um estilo de gestão participativo, é o mais apropriado quando são adotados conceitos modernos de gestão, não significando estilo consorciado, pois ele não elimina a figura do executivo principal .

Levando em consideração premissas que dizem respeito ao crescimento e expansão das atividades, conclui-se que elas determinam a necessidade de uma preparação para dias futuros.

Assim, o aumento da quantidade e complexidade das operações quando a atividade empresarial atinge certos níveis faz com que a delegação deixe de ser uma opção para se tornar uma necessidade, sendo impossível que somente poucas pessoas decidam tudo em todos os níveis.

Existem algumas questões relacionadas a delegação de autoridade a serem consideradas:

A questão da *minimização da incerteza* Já que as decisões são tomadas em relação a eventos futuros ;

A questão da *eficácia dos gestores* requer além da competência natural exigida, uma participação e envolvimento profundo com o processo administrativo;

A questão do *controle*, este será fortalecido à medida que as decisões sejam tomadas dentro de cada nível hierárquico acionando o processo de “Accountability” de um nível hierárquico a outro;

A questão da *otimização* do tempo dos executivos principais da empresa pois estes, representam investimentos em ativos na área de Recursos Humanos de grande relevância e presumivelmente, o tempo destes grupo de executivos centrais é um dos recursos mais escassos da empresa cuja utilização deve ser otimizada.

Finalmente, considerando que bons administradores são ambiciosos e têm orgulho de seu trabalho, portanto precisam ter um “*feed back*” para avaliação do seu desempenho, que será o resultado produzido pelas ações fruto de suas decisões.

Uma corporação descentralizada é organizada em diferentes centros de responsabilidade, que, segundo uma visão sistêmica de empresa, produzem saídas em forma de produtos e/ou serviços e recebem imputs das outras unidades.

Conforme o grau de independência e controlabilidade dada ao gestor nas suas decisões, os centros de responsabilidade podem ser classificados como: centro de custo, centro de lucro, centro de investimento.

Um centro de custo é uma unidade onde são acumulados custos e a responsabilidade do gestor é somente pela quantidade de recursos utilizados.

Um centro de lucro, é uma unidade organizacional para a qual alguma medida de lucro é determinada periodicamente, é uma unidade de acumulação de receitas e custos constituída com o objetivo de facilitar e melhorar a qualidade da informação, determinar a responsabilidade do gestor pela utilização dos recursos e grau de atingimento de resultado

Centro de investimento são unidades descentralizadas ou divisões nas quais os gestores têm responsabilidade não somente sobre decisões operacionais de curto prazo mas também em níveis e tipos e investimento.

3.1.2 PROCESSO DE GESTÃO

Levando em conta, que as atividades desenvolvidas na empresa visam atingir objetivos determinados e resultados específicos, por isso devem estar sintonizadas com seus objetivos maiores e não devem ser desempenhadas de maneira aleatória, assim, é necessário que sejam planejadas e controladas.

O processo de gestão serve de suporte ao processo de tomada de decisão e se realiza através dos seguintes passos:

. Planejamento estratégico, planejamento operacional, programação, execução e controle

Planejamento Estratégico é uma definição, em termos de futuro, do que a entidade vai fazer e como vão ser utilizados estrategicamente seus recursos, envolve-se com a determinação dos objetivos e metas da corporação, assim como com o desenvolvimento de padrões, políticas e estratégias, através das quais eles serão alcançados, fundamenta-se em informações a respeito do meio ambiente.

Planejamento Operacional, segundo Amaru, "consiste na previsão dos meios/atividades e recursos que deverão ser acionados para possibilitar a realização de um objetivo."¹⁰

Fernandez, assim define o planejamento operacional: "Trata-se de um processo decisório que identifica, integra, avalia e escolhe o plano a ser implementado, dentro dos planos operacionais alternativos dos vários segmentos da empresa em consonância com as metas, objetivos, estratégias e políticas da empresa."¹¹

Programação é a distribuição de uma seqüência de atividades ao longo de um período de tempo.

Controle, segundo Welch, "Podemos definir o controle como sendo simplesmente a ação necessária para verificar se os objetivos, planos, políticas e padrões estão sendo atendidos"¹²

¹⁰ Maximiano, Antônio César Amaru, Introdução à Administração, São Paulo Atlas 1991, pag 155

¹¹ Fernandez, op cit pag 94

¹² Welch, Glenn A. Orçamento Empresarial, São Paulo Atlas 1990, pag 41

3.2 MODELO DE DECISÃO

Modelo de Decisão é uma definição de como vão ser combinados cursos de ação para que determinado estado da natureza seja alcançado, é um molde para escolher a alternativa a ser objetivada.

Segundo Amaru Maximiano, “A maior parte do trabalho gerencial envolve a necessidade de resolver problemas e tomar decisões”¹³

Para que o objetivo da empresa seja alcançado conforme o planejado é necessário que sejam definidos modelos que uniformizem esta busca de objetivos.

Na proposição de um modelo de decisão antes de tudo tem que ser levado em conta a racionalidade do tomador de decisão, isto é seu esforço para maximizar a satisfação .

Neste sentido a decisão será tomada pela ação que produzir o melhor resultado.

O escopo do modelo de decisão é a busca da eficácia, e tem como objetivo a otimização da decisão.

A eficácia organizacional pode ser definida como o grau atingido pela empresa no cumprimento de sua missão e na consecução de seus objetivos.

O modelo de decisão, objetiva alcançar a otimização do resultado a nível de empresa e a nível de áreas. É por isso que as decisões a nível de área devem ter como diretrizes teóricas a maximização do resultado global da empresa isto implica em uma harmonização da missão da área com a missão da empresa.

Existem três categorias de decisão: estratégicas, operacionais, e administrativas e para cada uma delas existe um modelo proposto, assim o modelo de decisão deve ser acoplado ao modelo de planejamento execução e controle, pois são tomadas decisões em todas as fases do processo de gestão.

3.2.1 O PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO

O processo de tomada de decisão é uma seqüência lógica de etapas que expressam a racionalidade com a qual os gestores buscam soluções ótimas para os problemas da empresa.

A abordagem do processo de tomada de decisão percorre as seguintes fases:

- 1 -Definição do problema
- 2 -Obtenção dos fatos
- 3 -Formulação das alternativas
- 4 -Ponderação e decisão

O processo de tomada de decisão termina com a escolha da ação a ser implementada.

3.3 MODELO E INFORMAÇÃO

O propósito básico da informação é habilitar a organização a alcançar seus objetivos pelo uso eficiente dos recursos disponíveis nos quais se inserem: pessoas, materiais, equipamentos, tecnologias, dinheiro, além da própria informação.

¹³ Maximiano, Antônio César Amaru, Introdução à Administração 3 edição São Paulo Atlas 1991, pag 92.

Os modelos de informação que suportam o modelo de decisão são modelos probabilísticos pois a informação que proporcione a condição de certeza torna-se cara e operacionalmente impossível, portanto, é necessário que seja considerada a relação entre o custo marginal da informação e seu valor marginal.

As variáveis que afetam o valor da informação são: idade, intervalo e oportunidade.

O modelo de informação tem como objetivo principal a adequação do sistema de informação ao processo decisório, fornecendo informações cujas tendências sejam levar a decisões ótimas com relação ao resultado econômico fazendo com que os gestores, dentre as várias alternativas, selecionem aquela que otimizará o resultado.

- Reduzindo custos - Aumentando receitas - Aumentando lucro - Aumentando eficiência - Aumentando eficácia.

A eficácia desse modelo será medida pelo grau em que as necessidades informacionais dos gestores forem atendidas, deve dar condições para que sejam avaliados a eficiência no uso dos recursos disponíveis e o grau de eficácia gerencial, fornecendo informações a nível orçado e real para que sejam apuradas variações que sirvam para a finalidade de avaliação de resultado e de desempenho das áreas, sendo necessário para isso o uso de conceitos baseados em padrões uniformes permitindo uma comparação entre os resultados reais e orçados.

A interligação dos subsistemas de orçamento, custos e contabilidade através de uma base padrão dará possibilidade de apuração da margem de contribuição de cada área para o resultado geral da empresa.

3.4 O MODELO DE MENSURAÇÃO

Um modelo de mensuração, é uma proposta conceitual que visa expressar em forma de um padrão, as metas já claramente definidas em relação as quais as decisões serão tomadas.

São modelos matemáticos para determinar o valor das transações.

Segundo Masayuki, A mensuração é a atribuição de números aos objetos e eventos em conformidade com alguma regra, a relevância e significância da mensuração depende da perfeita correspondência entre os sistemas relacionais.

Na terminologia da teoria da mensuração, denomina-se de sistema relacional empírico ao conjunto de objetos e eventos pertencentes ao mundo real, e ao conjunto numérico, pertencente ao mundo imaginário, denomina-se de sistema relacional numérico.¹⁴

O objeto a ser mensurado depende o modelo de decisão para o qual se propõe, nesse caso existem muitas variáveis a serem consideradas na determinação dos modelos de mensuração que podem ser feitas em termos presentes, passados e futuros.

As decisões que contemplam eventos econômicos operacionais é que caracterizam o modelo de mensuração, já que decisões estratégicas são mais de caráter qualitativo.

O padrão de mensuração contábil é a unidade monetária, considerando os dois aspectos que afetam esta variável: tempo e valor

¹⁴ Nakagawa, Masayuki, Notas de aula da disciplina de tópicos avançados de contabilidade no curso de Especialização em Contabilidade e Controle, Universidade de Fortaleza, (UNIFOR) Fortaleza 1987.

A precisão e fidedignidade de um sistema de mensuração está condicionada à estabilidade da medida de mensuração levando-se em conta a possibilidade de transformações quando nos deparamos com unidades de mensuração diversas em realidades que queremos comparar.

O mecanismo da correção monetária integral é um dos possíveis aliados para o aperfeiçoamento das mensurações requeridas pelo sistema de informação contábil.

O conceito de valor influencia fortemente a caracterização do modelo.

Em princípio a mensuração contábil caracteriza-se como uma mensuração de desempenho econômico expressa em termos financeiros, mas recentes estudos têm sido desenvolvidos para se mensurar o desempenho da empresa em relação a suas metas sociais de RH, Ecológicas e etc, não se podendo esquecer a importância dos padrões físicos nas mensurações contábeis.

A mensuração do lucro destaca-se como uma das saídas mais importantes de um sistema de mensurações econômico/financeiras.

Segundo Guerreiro as etapas básicas para a caracterização de um modelo de mensuração poderiam ser elencadas da seguinte forma:

- Identificar o tipo de decisão a ser tomada.
- Identificar o sistema relacional empírico
- Identificar a característica de interesse da medição.
- Identificar a unidade de mensuração
- Definir a base conceitual (critérios de mensuração)
- Identificar o sistema relacional numérico.
- Identificar o sistema à luz a adequação da informação, a confiabilidade, validade, tipo de escala e significado numérico.¹⁵

4. SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL GERENCIAL

O sistema informação contábil gerencial é composto dos seguintes conceitos:

4.1 ORÇAMENTO

É um instrumento direcional, constitui-se de planos específicos em termos de datas e de unidades monetárias, visando orientar a administração no sentido de atingir os fins específicos em mente, ou seja, os objetivos empresariais.

O sistema de orçamento simula os desempenhos a partir de planos aprovados empregando os mesmos conceitos com os quais serão tratados os eventos e transações realizadas, é um sistema de informação de apoio à gestão.

A saída do sistema orçamentário é um conjunto de informações físicas e econômico/financeiras para um período de tempo futuro, decorrentes das políticas,

¹⁵ Guerreiro, Reinaldo, Modelo Conceitual de Sistema de Informação de Gestão Econômica: Uma contribuição à Teoria da Comunicação da Contabilidade, Tese apresentada ao departamento de contabilidade da FEA/USP para obtenção do título de doutor em contabilidade, São Paulo 1989 pag 93

procedimentos e metas consubstanciadas nos planos operacionais e nos conceitos de identificação mensuração e informação estabelecidos.

Os orçamentos além de serem parâmetros para avaliação dos planos permitem a apuração do resultado por área de responsabilidade desempenhando o papel de controle através dos sistemas de custos e contabilidade.

Os objetivos do orçamento são planejamento coordenação e controle, concentrando esforços no sentido de:

- Orientar a execução das atividades
- Possibilitar a coordenação dos esforços das áreas e de todas as atividades que compõem a empresa.
- Otimizar o resultado global da empresa.
- Reduzir os riscos operacionais.
- Facilitar a identificação das causas dos desvios entre o planejado e o realizado propiciando a implementação de ações corretivas

Quanto a amplitude prevista o sistema pode se classificar em duas etapas:

- Orçamento de Longo Prazo
- Orçamento de Curto Prazo

O orçamento de longo prazo é de grande importância, principalmente quando se levam em conta premissas como crescimento e expansão, estabelecidas na caracterização dos modelos propostos, entretanto vale lembrar sempre que os modelos espelham realidades a serem retratadas e não existiria jamais um “pacote” orçamentário aplicável a todas as empresas.

Os objetivos estratégicos da empresa são considerados no orçamento de longo prazo.

O Orçamento de Curto Prazo traduz e quantifica os planos da empresa através das suas metas operacionais, determinando, em termos de utilização de recursos, o que fazer, quando, quanto, como fazer e quais recursos utilizar.

O período considerado é anual coincidindo com o ano civil. A base monetária considerada pode ser qualquer moeda que vier a ser convencionalizada sendo bastante que guarde correspondência com a base monetária do país, para que seja possível fácil conversão quando necessário.

É adotado o método contábil para efeito de registro identificação, classificação e acumulação de dados e informações.

As saídas do sistema orçamentário podem ser classificadas em quatro tipos de relatórios: Relatórios de Análise Desempenho, (resultado do período a nível de área/gestores); Relatórios de Análise de Resultado, (margem de contribuição produto/serviço); Relatórios Especiais, (decisões de investimento e despesas programadas) e Relatórios Finais (Atuação da Empresa no seu aspecto econômico Financeiro e Patrimonial, Análise de Resultado dos Produtos, Análise de Resultado Global, Fluxo de Caixa, Balanço)

O processo orçamentário será sempre definido a partir a identificação do Modelo de Gestão e do processo de administração implementado na empresa, em decorrência disso, requer uma perfeita integração do sistema de gestão com o sistema de informação.

4.2 CUSTOS

Custos são essencialmente medidas monetárias dos sacrifícios que a organização tem que arcar para alcançar seus objetivos, por isso desempenham um importante papel nas decisões gerenciais, a coleta e análise das informações de custos é um dos principais problemas com que os contadores se envolvem.

As informações de Custos além de exprimir em termos monetários as mudanças patrimoniais decorrentes das transações de ordem econômico financeiras, também auxilia na avaliação das alternativas de curso de ação.

São vários os conceitos que podem ser utilizados no tratamento das informações pela contabilidade de custos, assim, no modelo utilizado deve ser contemplada a natureza do processo produtivo bem como as necessidades informacionais dos gestores, tendo sempre em mente o modelo de gestão a ser objetivado, sua função principal é produzir informações sobre

- Custeio de Produtos, Serviços, Atividades.
- Controle de custos por áreas de responsabilidade.
- Avaliação de desempenho.

Os centros de custo são segmentos onde são gerados os resultados parciais a partir da acumulação de custos decorrentes da realização de evento econômicos como um aviso de sinistro, e a contratação de um seguro, em uma empresa de seguros, compras e estocagem em empresas comerciais, produção, vendas e etc, em empresas industriais.

No modelo do sistema de informação da gestão econômica ¹⁶a acumulação dos custos obedece ao princípio de controlabilidade, isto é os gestores são cobrados somente pelos custos que planejam e controlam, assim, nenhum custo ou despesa é rateado, pois, os produtos são custeados pelo seu valor de mercado o que naturalmente elimina a necessidade de alocações. O cálculo da margem de contribuição é feito considerando suas receitas e seus custos variáveis.

Segundo o conceito de controlabilidade, não teria sentido atribuir responsabilidade de planejamento e execução a um indivíduo quando ele não pudesse tomar as medidas administrativas necessárias para alcançar os objetivos planejados, assim falar que um administrador pode controlar certo item significa que suas decisões impactam a qualidade, quantidade e valor deste item.

O subsistema de custos deve ser formalmente estruturado e integrado com os outros subsistemas do sistema de informação e, naturalmente, com o processo de gestão.

4.3 CONTABILIDADE

Pode-se definir contabilidade como um sistema de informação e mensuração de eventos que afetam a tomada de decisão.

¹⁶ Gestão Econômica GECON, Sistema de Gestão/Informação desenvolvido a nível conceitual na FEA/USP sob a liderança do Prof. Armando Catelli e implementado em grandes empresas no Brasil.

É comumente analisada como uma série de atividades ligadas através de um conjunto progressivo de passos, começando com a observação a coleta, o registro, a análise e finalmente a comunicação da informação aos usuários.

É tarefa dos contadores transformar dados em informações, pois os dados são simplesmente um conjunto de fatos expressos como símbolos ou caracteres, incapazes de influenciar decisões até serem transformados em informações.

Existe os princípios e as convenções contábeis que guiam os contadores no tratamento dos dados para transforma-los em informação. Esse processo de seleção de dados obedecendo aos princípios e convenções da contabilidade, conjuntamente com o modelo de decisão dos usuários poderiam ser considerado como a fronteira do sistema contábil e seu meio ambiente

Segundo Glautier e Underdown, 1986 “ O propósito central da contabilidade é produzir informações que influenciarão comportamentos, a menos que as demonstrações contábeis tenham o potencial de influenciar decisões e ações será difícil justificar os custos de prepará-las”¹⁷

Nilton Cano 1988, pronunciando-se sobre o assunto afirma:”A informação é o componente básico das decisões, e a contabilidade é um sistema de informações especializado de base financeira que possibilita aos usuários alocações mais eficientes dos recursos sob sua responsabilidade. A contabilidade não é pois um sistema que encontra finalidade em si mesmo, ele existe para que os tomadores de decisão a utilizem. O ponto fundamental que se destaca aqui é que as atividades contábeis (coleta, processamento e comunicação da informação) devem estar voltadas ao interesse do usuário e suas decisões.”¹⁸

O impacto das informações será diferenciado a medida em que são diferenciados os modelos de decisão dos diferentes usuários

Do ponto de vista gerencial o propósito da informação contábil é habilitar a organização a atingir seu objetivo conclui-se assim que a efetividade da informação contábil de controle é medida pelo grau de atingimento deste objetivo.

O sistema contábil proporciona aos gestores como também aos usuários externos uma visão geral da organização, servindo de ligação entre os outros diversos sistemas de informação, como marketing, recursos humanos, pesquisa e desenvolvimento e produção, nele as informações produzidas por estes outros sistemas são expressas em termos financeiros, tornando assim possível desenvolver uma estratégia para atingir os objetivos da organização.

Quando usada no processo de controle a informação contábil reveste-se de grande importância pois além de prestar-se como padrão e “feedback” para o processo, pode também ser usada com medida de desempenho das pessoas envolvidas na gestão das diversas áreas.

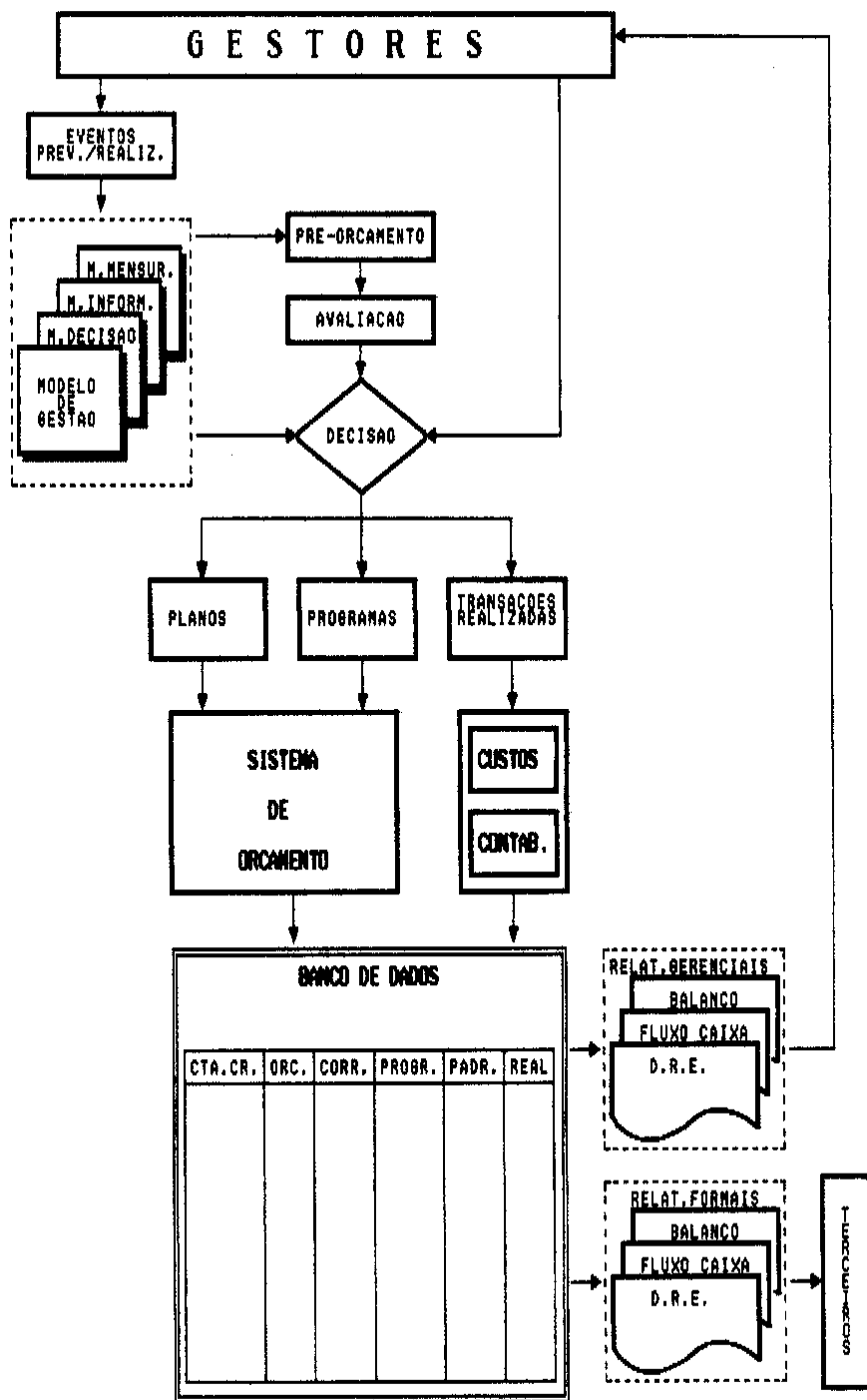
A operacionalização de um sistema de informação contábil na gestão econômica, levando em conta a necessidade de diferentes saídas de informação é formado de um banco de

¹⁷ Glautier, M.W.E. , Umderdown B. Accounting Theory and Praticce Thir Edition, London, Pitman Publishing Limited, 1986, pag 22.

¹⁸ Nilton Canno Martin op cit pag 2

dados constituído dos arquivos da contabilidade formal ajustados ou incrementados por dados e informações que serão comunicados internamente, tratados sobre conceitos de mensuração e métodos de identificação e receitas e custos mais adequados.

SISTEMA DE INFORMACAO CONTABIL (*)



(*) CONTRIBUICAO AO ESTUDO DE UM MODELO DE AVALIACAO DE DESEMPENHO EM EMPRESAS DE SEGUROS EM ENFOQUE DA GESTAO ECONOMICA, FIGUEIREDO, SANDRA FEA / USP 1991

figura 2

Neste caso, se a necessidade é uma demonstração contábil para fins externos, os dados a serem utilizados receberão tratamentos formais de acordo com os princípios contábeis oficiais, se ao contrário esta demonstração se destina a fins gerenciais, o tratamento dos dados será compatível com os conceitos de avaliação apropriados ao modelo de gestão definido previamente, serão dessa forma utilizados, tanto dados formais como complementares, bastando que para isso sejam feitos apenas alguns lançamentos e ajustes.

Sendo o modelo estruturado em função dos requisitos do modelo de gestão adotado na organização precisa ser suportado por conceitos adequados de mensuração e avaliação permitindo assim a avaliação do desempenho dos gestores e um processo de tomada de decisão racional.

5 - CONCLUSÃO

Constata-se que o novo arranjo da economia mundial provocado pelo processo de globalização tem afetado as empresas no sentido de disponibilizar as oportunidades surgidas pela abertura dos novos mercados, porém exige, em contrapartida, uma adequação competitiva, onde a agilidade e a flexibilidade são fundamentais, como forma de diminuir os custos e apresentar produtos e serviços que superem as expectativas dos consumidores.

A evolução tecnológica e o desenvolvimento de novos métodos de trabalho representam a fronteira entre o sucesso e o fracasso.

O mercado profissional dos contadores, conseqüentemente, tem se diversificado, impactado por novas tecnologias, exigindo dos contadores uma adaptação ao de seu perfil profissional.

A par disso, o cenário econômico contemporâneo demanda excelência dos sistemas contábeis gerenciais das organizações, confirmando a idéia de que a informação, ao lado dos recursos humanos serão, daqui por diante, fatores diferenciais na busca da eficácia organizacional.

Numa feliz coincidência isso ocorre exatamente quando a tecnologia da informação possibilita a construção de sistemas gerenciais ágeis, onde a informação pode ser levada mais perto da decisão.

O papel da controladoria como órgão administrativo, é zelar pelo bom desempenho da empresa administrando as sinergias existente entre as áreas em busca de um maior grau de eficácia empresarial.

O desenvolvimento de sistemas e metodologias que proponham modelos gerenciais que otimizem o desempenho das empresas através do seu sistema de gestão e informação é a contribuição esperada dos contadores, para aproximar a contabilidade das necessidades atuais do mundo dos negócios.

O lucro, corretamente calculado, pode ser considerado o melhor indicador do resultado e, este caracteriza-se pelo aumento do valor agregado ao Patrimônio Líquido da empresa, evidenciando o desempenho de cada área caracterizando e avaliando a atuação de cada gestor.

Mesmo assim, observa-se muitas vezes na empresa que os gestores das áreas onde estão sendo adotados os modelos de Decisão, Informação e Mensuração, por falta de conhecimento do modelo de gestão, utilizam-se de modelos compatíveis com seus interesses mas que não são compatíveis com os interesses gerais da empresa.

Esta situação, ocorre na maioria de nossas empresas, e tem como questão central a inadequação do sistema de informação devido a pouca habilitação conceitual dos gestores na explicitação das suas necessidades informacionais, e na falta de divulgação e conseqüente aceitação do modelo de gestão adotado.

É papel da controladoria fazer que problemas como este sejam superados e a eficácia organizacional seja alcançada com maior grau de eficiência.

BIBLIOGRAFIA

- ANTHONY, Robert N., Dearden, John, Govindarajan, Vijay, **Management Control Systems**, Richard D, Irwin INC. Homewood Il. Boston Mass, 1992
- FIGUEIREDO, Sandra, Caggiano Paulo, **Controladoria, Teoria e Prática**, São Paulo Atlas, 1992
- FIGUEIREDO, Sandra **Contribuição ao Estudo de um Modelo de Avaliação de Desempenho em Empresas de Seguros um Enfoque da Gestão Econômica**
Dissertação apresentada ao departamento de Contabilidade da FEA USP para obtenção do Título de Mestre em Contabilidade, São Paulo 1992
- GUERREIRO, Reinaldo **Modelo Conceitual do Sistema de Gestão Econômica: Uma Contribuição à Teoria da Comunicação da Contabilidade**, Tese apresentada ao Departamento de Contabilidade da FEA USP para obtenção do título de Doutor em Contabilidade, São Paulo 1989.
- HECHER, J. Brooks, WILSON, James D. **Controllership**, 2 ed. New York Ronald Press, 1963
- HORNGREEN, Charles T. and FOSTER, George, **Cost Accounting A Managerial Emphasis**, Pratic Hall Internacional Editions Seventh Editin, Englewood Cliffs New Jersey, 1991.
- KANITIZ, Stefen C. **Controladoria, Teoria e Estudo de Casos**, São Paulo Pioneira, 1976
- MAXIMIANO, Antônio César Amaru, **Introdução à Administração** terceira edição São Paulo Atlas 1991
- MENDES, Ivantídio Guimarães, **A Controladoria e a Informação dos anos 90**,
Dissertação apresentada ao departamento de Contabilidade da FEA USP para obtenção do Título de Mestre em Contabilidade, São Paulo 1991
- MOSSIMANN, Clara Pellegrinello, ALVES, José Osmar de Carvalho, FISCH, Silvio **Controladoria seu papel na administração das empresas**, Florianópolis, Ed. Fundação ESAG, 1993.
- NAKAGAWA, Masayuki , **Introdução à Controladoria**, São Paulo Atlas 1993
- OLIVEIRA, Djalma Pinho Rebolsas, **Sistemas de Informações Gerenciais**, São Paulo Atlas 1992
- QUIN, James Brian, MINTZBERG, Henry, JAMES, Robert M. **The Strategy Process**, New Jersey Pentice Hall, 1992.
- WELCH, Glenn A. **Orçamento Empresarial**, São Paulo Atlas 1990

GUIA PARA DISCUSSÃO

** O impacto do entorno globalizador no ambiente interno das empresas;*

** A Empresa e sua conceituação como sistema aberto;*

** A Controladoria*

- Órgão de gestão empresarial

- Ramo de conhecimento

** O Perfil do Controller*

**Os modelos do sistema de gestão*

**O Sistema de Informação Contábil Gerencial*

GUIA PARA DISCUSSÃO

** O impacto do entorno globalizador no ambiente interno das empresas;*

** A Empresa e sua conceituação como sistema aberto;*

** A Controladoria*

- Órgão de gestão empresarial

- Ramo de conhecimento

** O Perfil do Controller*

**Os modelos do sistema de gestão*

**O Sistema de Informação Contábil Gerencial*