Ciências Contábeis
UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA

Joseilton Silveira da Rocha

FCCC50

Introdução à Controladoria

INTRODUÇÃO À CONTROLADORIA

UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

INTRODUÇÃO À CONTROLADORIA

Joseilton Silveira da Rocha

Salvador, 2018

UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
Reitor: João Carlos Salles Pires da Silva
Vice-Reitor: Paulo César Miguez de Oliveira
Pró-Reitoria de Ensino de Graduação
Pró-Reitor: Penildon Silva Filho
Faculdade de Ciências Contábeis
Diretor: Prof. Joséilton Silveira da Rocha

Superintendência de Educação a Distância -SEAD
Superintendente
Márcia Tereza Rebouças Rangel

Coordenação de Tecnologias Educacionais CTE-SEAD
Haenz Gutierrez Quintana

Coordenação de Design Educacional
Lanara Souza

Coordenadora Adjunta UAB
Andréa Leitão

Bacharelado em Ciências Contábeis
Coordenadora:
Profª Inês Teresa Lyra Gaspar da Costa

Produção de Material Didático
Coordenação de Tecnologias Educacionais CTE-SEAD

Núcleo de Estudos de Linguagens & Tecnologias - NELT/UFBA

Coordenação
Prof. Haenz Gutierrez Quintana

Projeto gráfico
Haenz Gutierrez Quintana
Foto de capa: Alessandro Faria
Designed by: rawpixel.com / Freepik

Equipe de Revisão:
Edivalda Araujo
Julio Neves Pereira
Márcio Matos
Simone Bueno Borges

Equipe Design
Supervisão: Alessandro Faria
Editoração / Ilustração:

Ana Paula Ferreira; Marcos do Nascimento; Moema dos Anjos; Sofia Casais; Ariana Santana; Camila Leite; Marcone Pereira
Gerente de AVA: Jose Renato Oliveira
Design de Interfaces: Raissa Bomtempo

Equipe Audiovisual
Direção:
Haenz Gutierrez Quintana
Produção:

Leticia Oliveira; Ana Paula Ramos
Câmera: Valdinei Matos
Edição:

Deniere Silva; Flávia Braga; Irlan Nascimento; Jeferson Ferreira; Jorge Farias; Michaela Janson; Raquel Campos; Victor dos Santos
Animação e videografismos:

Bianca Silva; Eduarda Gomes; Marcela de Almeida; Dominique Andrade; Roberval Lacerda; Milena Ferreira
Edição de Áudio:

Cícero Batista Filho; Greice Silva; Pedro Henrique Barreto; Mateus Aragão

O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - Brasil (CAPES) - Código de Financiamento 001. Esta obra está sob licença *Creative Commons CC BY-NC-SA 4.0*: esta licença permite que outros remixem, adaptem e criem a partir do seu trabalho para fins não comerciais, desde que atribuam o devivo crédito e que licenciem as novas criações sob termos idênticos

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Sistema de Bibliotecas da UFBA

R672 Rocha, Joseilton Silveira da.
Introdução à controladoria / Joseilton Silveira da Rocha. - Salvador: UFBA, Faculdade de Ciências Contábeis; Superintendência de Educação a Distância, 2018.
91 p.: il.

Esta obra é um Componente Curricular do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis na modalidade EaD da UFBA/SEAD/UAB.

ISBN: 978-85-8292-180-7

1. Contabilidade – Estudo e ensino. 2. Controladoria. I. Universidade Federal da Bahia. Faculdade de Ciências Contábeis. II. Universidade Federal da Bahia. Superintendência de Educação a Distância. III. Título.

CDU: 657

SUMÁRIO

1. UNIDADE TEMÁTICA I - DA CONTABILIDADE À CONTROLA - DORIA 11

1.1 CONTABILIDADE FINANCEIRA **12**

1.1.1 Resgatando conceito de Mensuração 14

1.1.2 Avaliação a Valores de Entrada 18

1.1.3 Avaliação a Valores de Saída 19

1.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS 21

1.2.1 Exemplo 01 24

1.2.2 Exemplo 02 25

1.3 CONTABILIDADE GERENCIAL 28

1.4 CONTABILIDADE ESTRATÉGICA 34

2. UNIDADE TEMÁTICA II - A CONTROLADORIA 37

2.1 A Controladoria como Ramo do Conhecimento 40

2.1.1 Controladoria e o seu objeto 42

2.2 A Controladoria como Unidade Administrativa 46

2.2.1 Posição Hierárquica da Controladoria 48

2.3 A Controladoria como Função 50

2.3.1 Funções Típicas da Controladoria 51

2.3.2 Trajetória do Controller 52

2.3.3 Perfil 53

2.3.4 Função do Controller 55

2.3.5 Mercado X Perfil do Controller 57

3. UNIDADE TEMÁTICA III- CONTROLADORIA – SISTEMA, MISSÃO E VISÃO. 61

3.1 SISTEMAS 62

3.1.1 Subsistemas Empresariais 65

3.2 VISÃO 66

3.2.1 Características da Visão Empresarial. 66

3.3 MISSÃO 68

3.3.1 Questões facilitadoras para definição da Missão: 68

3.3.2 Grupos de interesse: 68

3.4 DIFERENÇAS ENTRE VISÃO E MISSÃO 69

3.4.1 Visão 69

3.4.2 Missão 69

3.5 METÁFORAS ORGANIZACIONAIS 70

3.5.1 Máquinas 71

3.5.2 Organismos Vivos 72

3.5.3 Cérebros 74

3.5.4 Culturas 75

3.5.5 Sistema Político 76

3.5.6 Prisões Psíquicas 77

3.5.7 Fluxo de Transformação 78

3.5.8 Instrumentos de Dominação 79

REFERÊNCIAS 84

CARTA DE APRESENTAÇÃO DA DISCIPLINA

Caro (a) Estudante,

Vamos iniciar nossa disciplina discutindo alguns conceitos básicos em contabilidade e teorias contábeis, ao tempo que buscaremos desenvolver os mesmos sob o enfoque de outras ciências, tais como: Administração, Economia, Psicologia, Matemática, Física, etc., verificando como esses conceitos e teorias podem contribuir para resolver questões apresentadas pela Controladoria. Por exemplo: como podemos utilizar os conceitos de velocidade, tempo e aceleração para resolver problemas contábeis? Neste sentido, estamos falando de Momentum Accounting, que faz uso das leis da Física para construir informações contábeis e de controladoria. Você já ouviu falar disso? Vamos conversar sobre isto e muitas outras coisas.

Em verdade, a construção do nosso debate se concentrará em atender ao gestor (controller) a tomar decisões, mesmo que para isso tenhamos que fazer uso da estrutura conceitual de outras ciências que não a Contábil. De fato, todos os nossos estudos terão como suporte informações advindas da Contabilidade, mas nem sempre será nela que encontraremos conceitos e teorias que nos permitam encontrar a melhor solução.

A disciplina Introdução à Controladoria nos apresentará "um mundo" de opções em que o bacharel em Ciências Contábeis pode se especializar e, assim, assumir uma postura mais gerencial no uso, na elaboração e na transmissão da informação para a tomada de decisão, como coparticipante do processo, e não apenas como "informante".

Neste contexto, iniciaremos sob o enfoque da contabilidade financeira, passaremos pelos diversos ramos da contabilidade de custos, gerencial e estratégica, permitindo-nos criar ligações com outras ciências para entender melhor o que se estuda e produzir melhores resultados que suportem o processo de tomada de decisão organizacional. Portanto, questões objetivas e subjetivas se nos apresentarão e, sob uma visão sistêmica, dinâmica, analisaremos o universo apresentado e, via teorias e estudo de caso prático, veremos como a Controladoria pode e deve responder essas questões. Vamos aos estudos!

Prof. Joseilton Silveira da Rocha

Mini currículo do Professor:

O Professor Joseilton Silveira da Rocha é doutor em Engenharia de Produção pela UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina, Mestre em Ciências Contábeis pela USP – Universidade de São Paulo, Especialista em Controladoria pela USP – Universidade de São Paulo, Especialista em Contabilidade Gerencial pela UFPB – Universidade Federal da Paraíba, Bacharel em Ciências Contábeis pela UEPB – Universidade Estadual da Paraíba. É professor permanente da Faculdade de Ciências Contábeis da UFBA- Universidade Federal da Bahia desde 1997, ministra as disciplinas da área Contabilidade Gerencial, com foco em Contabilidade de Custos, Contabilidade Estratégica, Análise das Demonstrações, Controladoria. Coordena, desde 2005, o Laboratório de Ensino a Distância da Faculdade de Ciências Contábeis. É Pesquisador do CNPq e atual líder do grupo de pesquisa Contabilidade e Controladoria, certificado pela UFBA e cadastrado no diretório de grupo de pesquisas: plataforma Carlos Chagas - CNPq.

UNIDADE 1

Seria a Controladoria uma evolução da Contabilidade?
Evidente que não. Mas, nas páginas seguintes, entenderemos melhor esta resposta.

1. UNIDADE TEMÁTICA I - DA CONTABILIDADE À CONTROLADORIA

Ao final desta aula você estará apto a:

- Entender o processo de evolução da Contabilidade;
- A evolução e surgimento da Controladoria;
- A evolução necessária e o desafio da Contabilidade de pensar estrategicamente.

Como a Controladoria e a Contabilidade estão intimamente relacionadas, é conveniente se entender a evolução histórica desta. É interessante como é possível identificar e relacionar a evolução histórica do homem e o desenvolvimento da contabilidade desde os primórdios até os dias de hoje.

Vamos ver como isso acontece?

Nesta unidade temática, nós vamos discutir o processo de evolução da contabilidade e ferramentas contábeis, administrativas, abordagens organizacionais, sistemas de custeio que impactam a contabilidade que, por sua vez, suporta os relatórios e informações produzidas para e pela controladoria.

Em linhas gerais, vamos conversar adotando uma abordagem sistêmica que norteará as nossas discussões sobre controladoria. Será uma forma de introduzirmos a controladoria neste nosso contexto contábil e, assim, percebermos a real contribuição que a Ciência Contábil pode dar aos gestores no processo de tomada de decisão.

Vamos iniciar falando de contabilidade financeira, de custos, gerencial, estratégica e então veremos como cada um desses ramos pode e tem contribuído para a Controladoria cumprir a sua missão.

1.1 CONTABILIDADE FINANCEIRA

A primeira fase da contabilidade surgiu na Europa, mais especificamente na Itália, onde os homens de negócio, para controlar o seu patrimônio, começaram a desenvolver uma técnica de contabilização. Cabe salientar que, nessa fase, a contabilidade era basicamente utilizada para as firmas individuais. Como pode perceber, já em sua origem, a contabilidade foi utilizada para o controle, o que, em última instância, nos dias atuais, pode ser visto com papel da controladoria, muito embora vamos ver que é muito mais do que isso, pois extrapola ao controle.

Fonte: Pixabay

A contabilidade surgiu como um sistema de registro das relações econômicas de troca. Inicialmente através das partidas simples e, posteriormente, através da evolução das atividades econômicas às partidas dobradas, das partidas múltiplas e da plurilateralidade das contas. Cada evento era registrado com um lançamento de débito e/ou débitos e a

contrapartida no crédito e/ou créditos. Esse foi o primeiro passo ao que denominamos hoje de contabilidade moderna.

Mas, de fato, temos indícios de contabilidade que são encontrados desde era mais remota. Lembre-se que você viu isso em Contabilidade Introdutória. Veja book da disciplina, nas páginas de 11 a 14 – surgimento da contabilidade.

Apesar das críticas à contabilidade de que ela utiliza um sistema criado em 1.494 (Partidas Dobradas) e até hoje não mudou, isto não é fato. Quem faz essa crítica em verdade não conhece ou domina a contabilidade. Em verdade, as partidas dobradas datam de 1303 e há tempos que a contabilidade faz uso das partidas múltiplas. Em alguns casos, em algumas organizações, as partidas já são multilaterais, e têm evoluído para a plurilateralidade das contas.

Sabendo um pouco mais

É importante que nós, como Bacharéis em Ciências Contábeis, possamos dominar esse assunto. Vamos pesquisar?

Aqui está a sua primeira tarefa: pesquise e faça um resumo sobre Plurilateralidade das contas e sobre Partidas múltiplas.

Depois anexe no link: Contribuições, disponível em nosso ambiente virtual de aprendizagem.

Hoje, além do valor a débito e a crédito, é possível identificar o cliente ou fornecedor, o produto, a região, as quantidades, a certificação, e preparar a organização sob diversos aspectos relativos ao controle e lançamento simultâneos em vários setores da organização a partir de lançamentos multilateriais e dessa plurilateralidade das contas, que permite, ao mesmo tempo, registrar a fatura no contas a receber, dar baixa no estoque, registrar os impostos a pagar ou a receber, programar o pagamento de comissões, de compras, projetar novas aquisições e tantas outras ocorrências.

Destaque-se que grande parte desta inovação só foi possível em função do aporte da tecnologia da informação (*Hardware/software*) que permite um melhor controle e entendimento dos fatos contábeis, sem, no entanto, atrasar o processo de elaboração e geração de informação.

Um outro aspecto importante da Contabilidade Financeira, que pode ser utilizado para elaborar relatórios, demonstrativos para a controladoria, é o sistema de mensuração.

Em Contabilidade, estudamos conceitos de identificação, classificação, registro, mensuração e acumulação dos fatos econômicos realizados por uma organização, os quais interferem em sua riqueza. Assim, podemos divulgar informações, de natureza monetária, financeira e econômica, sobre tais eventos, ou mesmo utilizá-los para subsidiar o processo de tomada de decisões.

Bem, até aí tudo certo!

Mas vamos refletir novamente sobre o Grau de Interação entre Contabilidade e Controladoria e o que se faz necessário considerarmos ao utilizarmos a informação advinda da Contabilidade Financeira para atender as demandas da Controladoria.

Por exemplo: quando temos ou sabemos de atos, muitas vezes externos, que irão alterar todo esse processo de mensuração? Estes atos não são, ou não estão, registrados pela contabilidade, alguns deles ainda nem aconteceram, portanto, não poderiam mesmo estar refletidos nos informes contábeis, pois acabaram de acontecer.

É isso mesmo?!

> Aconteceu ou está para acontecer alguma coisa que impacta os valores dos ativos e passivos registrados pela contabilidade e isso não aparece na contabilidade financeira, e, por outro lado, eu tenho que gerar informação, um relatório, uma demonstração, para o processo de tomada de decisão.
>
> O que fazer?!

Sendo direto: faça uso do sistema de mensuração. Lembra?! Teoria da Contabilidade.

Mas é bom destacar que esse uso é para fins gerenciais. Apesar de podermos utilizar quaisquer uma das possibilidades de base de valor, o que se produz para subsidiar a Controladoria visa dar uma resposta com maior acurácia e fortemente fundamentada nas teorias contábeis, ou em teorias de uma outra ciência.

Já em contabilidade financeira, não. Nós só registramos o que realmente ocorreu, é possível até utilizar julgamento de valor, mas sempre para fatos, e não atos, ou seja, sempre para o que já aconteceu (fato), e não para as possíveis ocorrências (ato).

Vamos ver como tudo isso acontece?

1.1.1 Resgatando conceito de Mensuração

A complexidade da mensuração fica bastante evidente no conceito de Nakagawa (1995, p. 79):

> "A mensuração em Contabilidade, tradicionalmente, tem significado a atribuição de valores numéricos a objetos ou eventos relacionados a uma empresa, com validade, confiabilidade, clareza, valor econômico e que seja verificável, e ainda, que posam ser obtidos de tal maneira que possam ser agregados ou desagregados de acordo com as necessidades. "

Para Hendriksen (1992, p. 488), mensuração é "o processo de determinar montantes quantitativos monetários com significado a determinados objetos relacionados na empresa e obtidos de tal maneira que eles são apropriados para agregação ou desagregação".

A mensuração envolve o processo de medir o valor dos ativos e passivos das organizações. Ou seja, tentar transformar algo, por vezes, subjetivo, em algo visível, mais tangível.

Essa atribuição de valor pode ser representada por grandezas expressas em valores monetários (Real, Dólar, Euro, etc.) como por outras medidas que constituem a representação física das unidades, expressas em medidas de comprimento (metro), de massa (quilograma), de tempo (horas), de temperatura (graus Celsius), etc; entretanto deve-se evitar a atribuição de valor subjetivo, tais como: bom, ótimo, curto, rápido.

É nesse contexto que a confiabilidade, a validade, a relevância, a consistência e a clareza têm a sua utilidade, pois não podemos desconsiderar a possibilidade da resposta da mensuração estar em, ou ter, relação direta com o poder da informação. Neste ponto é interessante trazer da obra de Atkinson et al (2000), quando explicam as implicações comportamentais da informação gerencial contábil, o seguinte trecho:

Comentário

"Temos acentuado o papel da informação gerencial contábil para ajudar, nas atividades decisórias e de resolução de problemas, os operadores e gerentes. A informação, porém, nunca é neutra.

O simples ato de medir e informar afeta os indivíduos envolvidos. Esse princípio acontece até mesmo em fenômenos físicos, sobre os quais Heisenberg desenvolveu o princípio da incerteza, ao notar que o ato de medir a posição ou velocidade de uma partícula afetava sua posição ou velocidade.

O efeito intruso da medida é mais pronunciado quando lidamos com humanos em lugar de partículas. Quando são usadas medidas em operações e, especialmente, em indivíduos e grupos, seus comportamentos mudam. Pessoas reagem às medidas. Elas se concentram nas

> variáveis ou nos comportamentos que estão sendo medidos e prestam menos atenção nas variáveis e nos comportamentos não medidos".

A mensuração, como se pode notar, é algo necessário para que o processo de informação sobre os eventos do patrimônio permita adequadas decisões dos usuários e, além disso, uma efetiva gestão do empreendimento mensurado.

Mas o que deve ser mensurado? Ou o que realmente faz diferença mensurar?

Assim é necessário saber o que significa cada item a ser mensurado. Abaixo fazemos uma revisão de dois itens, os principais a serem mensurados à luz da teoria da contabilidade.

1.1.1.1 Ativo

Inicialmente podemos entendê-lo como bens, direitos. Segundo a Lei no. 6.404/1976, Art. 179 (item IV), classificam-se no ativo imobilizado os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens (Redação dada pela Lei no. 11.638/2007). Fonte: Lei 6404/76 (consolidado).

O pronunciamento técnico CPC 27 define ativo imobilizado como um bem tangível que:

a) É mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros ou para fins administrativos;

b) Espera-se que seja utilizado por mais de um período.

1.1.1.2 Passivo

O passivo representa prováveis sacrifícios econômicos que ocorrerão no futuro e que são provenientes de obrigações atuais de uma entidade particular quando transferem ativos ou fornecem serviços a outras organizações no futuro, como resultado de transações ou eventos que ocorreram no passado. (MOST, 1986).

O passivo representa as obrigações que uma entidade assume perante terceiros para obter ativos ou realizar serviços e essas obrigações, normalmente, são resultantes de transações que ocorreram no passado ou no presente, no entanto, devem ser liquidadas no futuro. (SPROUSE e MOONITZ, 1962).

O passivo de uma entidade encerra os sacrifícios futuros, prováveis de benefícios econômicos que resultaram de obrigações presentes. (HENDRIKSEN e BREDA, 1999)

De acordo com a Teoria da Contabilidade, tanto os ativos como os passivos podem ser mensurados a valores de entrada e a valores de saída, ou seja, considerando que eles "estão chegando" ou "estão saindo" da empresa, visto que a empresa os está comprando ou vendendo.

Vamos ver como isso acontece?

Os valores de entrada podem ser expressos em função de: custos históricos, custos históricos corrigidos, custos correntes, custos correntes corrigidos. Os valores de saída podem ser expressos em função de: preços correntes de saída ou valor realizável líquido, valor de liquidação, equivalentes correntes de caixa e valores descontados de entradas de caixa futuro (fluxo de caixa descontado).

Inicialmente vamos admitir que mensuração seja, conforme exposto por Mock e Grove (1979), o conjunto de procedimentos que atribui números a objetos e eventos com o objetivo de prover informações válidas, confiáveis, apropriadas e econômicas para os tomadores de decisão.

O objetivo principal da utilização do sistema de mensuração sobre as informações é determinar o valor econômico, pois, até a sua aplicação ou utilização, as informações contábeis estão registradas a custo histórico, o que provoca distorções, pois evidencia o valor real do que está sendo registrado.

Guerreiro (1989) apresenta etapas para o processo de mensuração. A primeira etapa é a identificação do tipo de decisão a ser tomada. Sob este aspecto, o modelo de mensuração recomenda:

a) identificar o tipo de decisão a ser tomada;

b) identificar o sistema relacional empírico;

c) identificar a característica de interesse da medição;

d) identificar a unidade de mensuração;

e) definir a base conceitual (critérios de mensuração);

f) identificar o sistema relacional numérico; e

g) analisar o sistema de mensuração caracterizado à luz do purposive view (informação adequada) e do factual view (confiabilidade, validade, tipo de escala e significado numérico).

Nós vamos, inicialmente, estudar os conceitos de mensuração sob o enfoque de valores de entrada e valores de saída, com vantagens e desvantagens para cada um deles.

1.1.2 Avaliação a Valores de Entrada

Para Hendriksen e Van Breda (1999), os preços de troca podem ser passados, correntes e futuros, todos merecendo seu exame pela importância no processo de mensuração para serem relevantes na divulgação externa. Os preços de troca são extraídos do mercado. Como se opera em dois mercados tem-se os valores de entrada (Ex. Aquisição de mercadoria) e valores de saída (Ex. Venda da mercadoria).

Para Tinoco (1992, p. 1):

> "Nos últimos anos várias correntes de pensamento têm externado suas posições ante o problema inflacionário que assola os países capitalistas ocidentais, contribuindo para o debate. Essas contribuições buscam soluções teóricas que minimizem os efeitos das variações de preços nos demonstrativos contábeis de forma a possibilitar informações mais amplas, úteis, objetivas e transparentes para os usuários da informação contábil".

1.1.1.1 CH - Custo Histórico

É aquele que representa o valor pelo qual determinado ativo foi adquirido, ou o valor dos insumos necessários para fabricá-lo e colocá-lo em condições de gerar benefícios futuros para a organização. Uma das vantagens de utilizar o CH é que por esta forma os registros são efetuados a partir dos documentos comprobatórios. Torna-se mais fácil a verificabilidade dos registros por parte da auditoria. E as receitas reconhecidas e as despesas incorridas estão efetivamente realizadas, consequentemente o lucro apurado a partir da utilização dos custos históricos está completamente realizado. O CH apresenta a desvantagem de que o valor dos ativos registrados a custos históricos, com o passar do tempo, perde a sua representatividade, em decorrência da flutuação dos preços.

1.1.1.2 CHC - Custo Histórico Corrigido

Este critério está voltado para a restauração dos custos históricos, ou seja, os custos históricos são atualizados pela variação de um índice escolhido. E consiste em trazer os ativos adquiridos em datas diferentes a uma moeda de mesma data. Como vantagem, possibilita uma melhoria nos relatórios contábeis, ou seja, sua comparabilidade, conduzindo-os a uma melhor avaliação do patrimônio bem como favorece a comparação entre ativos adquiridos em datas diferentes. A desvantagem do CHC está no fato de as empresas possivelmente terem uma taxa de inflação interna diferente dos índices de inflação publicados, consequentemente seus ativos perdem um pouco da comparabilidade.

1.1.1.3 CC - Custo Corrente

Refere-se ao valor pago pela aquisição dos fatores utilizados pela empresa na produção do bem objeto de avaliação na data em que foi adquirido. Assim, o custo corrente e o custo histórico são iguais na data de aquisição, mas o custo corrente de um ativo é o valor de mercado deste mesmo ativo em estado novo, em se tratando de um imobilizado, deduzido do percentual de depreciação correspondente à realização. A vantagem para o usuário das informações contábeis é que o valor revelado pode aproximar-se, com ajustes, do valor que deveria desembolsar para obter um ativo igual ou equivalente àquele que está sendo avaliado.

1.1.1.4 CCC – Custo Corrente Corrigido

Ao se considerar o custo corrente e acrescer um percentual de correção, ele oferece a vantagem de solucionar, ao mesmo tempo, dois importantes problemas: as variações verificadas no valor da moeda e as variações específicas nos preços dos bens e serviços. O seu uso reconhece o lucro independente da realização, provoca informações mais acuradas tanto para a administração como para os demais interessados. Entretanto, apresenta a desvantagem de perda de objetividade.

1.1.1.5 CFR - Custo Futuro de Reposição

Se a empresa decide continuar as suas operações e com os mesmos tipos de produtos, considerando aqui que serviço é um produto, o verdadeiro lucro consiste na diferença entre a receita obtida e o custo futuro da substituição da unidade vendida. Este custo futuro de substituição não é o da data de ocorrência da venda do bem, mas sim o da data em que for realizada a próxima compra. O CFR apresenta a desvantagem de que as inovações tecnológicas podem reduzir o valor corrente dos serviços de um ativo fixo, ainda que os custos de reposição tenham aumentado.

1.1.3 Avaliação a Valores de Saída

Sua utilização tem sido alvo de grande discussão, principalmente com relação às mercadorias adquiridas, dado ao alto grau de subjetividade que o envolve.

1.1.2.1 Valores Descontados das Entradas Futuras Líquidas de Caixa

O valor de um ativo é o equivalente monetário de seus serviços potenciais. Ou seja, o valor de um ativo é a soma dos preços futuros de mercado dos fluxos dos serviços a serem obtidos, descontados pela probabilidade de ocorrência e pelo fator de juro e seus

valores atuais. Nesse contexto, ele apresenta a vantagem de que se trabalha com valor presente, mas os recebimentos monetários previstos dependem de distribuições de probabilidades subjetivas, que não são verificáveis por sua própria natureza, e isso pode ser compreendido como uma desvantagem.

1.1.2.2 Preços Correntes de Venda

Equivalem aos valores realizados no decurso do período corrente pela venda de bens e serviços, preço de venda do produto. Pode ser considerado também o valor que seria praticado ou esperados, ou que se esperam receber no futuro através de venda da produção, de acordo com o plano de operações da empresa.

Entretanto, o fato de antecipar lucros ou prejuízos, violando os princípios do custo como base de valor e da realização, pode ser visto como uma desvantagem, além do alto grau de subjetividade deste processo.

1.1.2.3 ECC - Equivalentes Correntes de Caixa

A mensuração, considerando o ECC, representaria o total de dinheiro que poderia ser obtido vendendo cada ativo sob condições de liquidação ordenada. Neste caso preços passados são irrelevantes para ações no futuro e preços futuros podem ser apenas especulações. O conceito de equivalente de caixa corrente evita a necessidade de agregar preços do passado, presente e futuro. Mas apresenta a desvantagem o fato de que seria necessário excluir das demonstrações contábeis todos os itens que não tenham um preço de mercado.

1.1.2.4 VL - Valores de Liquidação

É uma hipótese extremada de valores de saída, porque presume uma venda forçada, tanto para clientes normais, a preços extremamente reduzidos, como para outras firmas, bem abaixo do custo. Deveriam ser usados apenas quando as mercadorias ou outros ativos se tornassem obsoletos e quando a empresa entrasse em processo de descontinuidade.

Mas podemos partir do princípio de que os ativos não devem ser mensurados pelos valores incorridos na sua produção ou elaboração, mas pela capacidade que eles têm de gerar riquezas ao longo da sua vida útil. Nesse contexto, é imprescindível, para sua perfeita mensuração, definir o método de atribuir custos aos estoques (FIFO, NIFO, LIFO ou Custo Médio), principalmente quando essas informações serão utilizadas para determinação do custo de produtos.

Agora, vamos pensar nisso tudo um pouco...

Análise

Se temos como mensurar um ativo de 05 (cinco) formas a valor de entrada e mais 04 (quatro) a valor de saída, ou seja, sob 09 (nove) formas diferentes e, ainda assim, eles poderão ser acumulados de 03 sistemas diferentes, PEPS, UEPS e Custo Médio, isso quer dizer que temos 27 (vinte e sete) formas de avaliar um mesmo ativo, todas corretas?

Lembrando, ainda, que temos outras formas de avaliar ativos, como, por exemplo: avaliação individual ou agregada, e essa avaliação também tem impacto nos resultados apurados.

No item seguinte, nós vamos conversar sobre a fase subsequente da contabilidade financeira, que se inicia partir da Revolução Industrial, ou seja, a contabilidade de custos, e vamos verificar o que se faz necessário considerar ou mesmo alterar quando se estão elaborando informações para a controladoria, para o processo de tomada de decisões.

Antes, não deixe e acessar nosso ambiente virtual o Fórum 001, comentar e responder aos questionamentos sobre: os impactos da contabilidade financeira e seus possíveis ajustes para geração de informação para tomada de decisão.

1.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Com o advento da Revolução Industrial, a contabilidade já não era mais capaz de responder às questões relativas ao custo do processo produtivo, pois as empresas não apenas comercializavam produtos prontos, elas transformavam matéria prima, agregando valores (mão de obra + Gastos Gerais de Fabricação), produzindo novos produtos e serviços que precisavam ser valorados, surgindo assim a Contabilidade de Custos.

Fonte: Pixabay

Para Martin (2002), a contabilidade de custos nasceu da contabilidade financeira, quando da necessidade de avaliar estoques na indústria, tarefa essa que era fácil na empresa típica da era do mercantilismo. Seus princípios derivam dessa finalidade primeira e, por isso, nem sempre conseguem atender completamente a seus outros dois, mais recentes e provavelmente mais importantes ramos: Gerencial e Estratégica, que envolvem as tarefas: controle e decisão.

De fato, a contabilidade de custos ou os dados que a suportam são, obrigatoriamente, extraídos da contabilidade financeira. Sendo assim, a contabilidade de custos reflete o que foi registrado e sabemos que esse registro tem uma finalidade. Portanto, quando o uso da informação de custo não for para elaboração das demonstrações contábeis, for para suprir o processo de tomada de decisão, alguns dados deverão sofrer alteração para que possam refletir o mais fielmente possível a realidade da organização.

p.ex Exemplo

Ao invés de utilizar o valor registrado na contabilidade pela compra de um material, o valor registrado do pagamento de um salário ou utilizar valores gastos na produção de um bem com base no valor no dia de sua ocorrência, deve-se ponderar se este valor deve ser atualizado, ou corrigido, para refletir, por fim, o real valor do bem. Resumindo: ao invés de dizer quanto custou, dizer quanto custa produzir agora, amanhã ou em uma data futura.

Para Anthony e Govindarajan (2002), a contabilidade de custo é responsável pelo custeio de produtos (inclua-se em produtos os serviços) para fins de avaliação de estoques, da precificação e da lucratividade dos produtos.

Em contabilidade de custos, temos várias formas de informar o custo de um produto. Ele pode ser determinado pelo custeio por absorção, pelo custeio variável, ou com base no custeio da atividade, do esforço, pode ser a custo de aquisição (histórico), histórico corrigido, pelo valor do bem, ou seja, a custo corrente, pode ser a curso corrente corrigido, ou mesmo a custo de reposição. Pode ser, ainda, a valores descontados das entradas futuras líquidas de caixa, a equivalentes correntes de caixa, preço de venda, a valor de liquidação. Lembra dessa discussão em Teoria da Contabilidade? Sistema de Mensuração de Ativos?

Pois bem. Mas ainda há a possibilidade de distribuir custos indiretos via departamentalização, utilizando um dos custeios citados acima, o que melhora a informação e reduz arbitrariedades no momento de alocação dos gastos.

Sendo assim, um produto que pelo custeio absorção apresentaria um prejuízo em uma dada venda, ao se introduzir melhorias na distribuição dos custos indiretos de fabricação ou na simples escolha de uma outra forma de custear, poderia gerar lucro, mesmo se mantendo os gastos e preço de venda.

Exemplo

Este exemplo demonstra como a mudança da forma de distribuir os gastos de fabricação – custos indiretos - pode interferir no processo de tomada de decisão, até mesmo na continuidade da organização.

Vejamos: imagine uma empresa que tem R$ 1.000,00 de custos indiretos de fabricação, ou seja: Mão de Obra Indireta, Material Indireto e Outros Gastos Gerais de Fabricação. Ela produz produto A, B e C.

Em um determinado mês, produziu:

100 unidades do produto A,

200 unidades do produto B,

300 unidades do produto C.

Pelo custeio absorção, que é um custeio com base no volume produzido, o custo indireto do produto A, B e C seria:

A = R$ 166,67 {1.000,00/600,00*100}

B = R$ 333,33 {1.000,00/600,00*200}

C = R$ 500,00 {1.000,00/600,00*300}

Vamos supor, mesmo utilizando o custeio absorção, cuja base é o volume produzido, que a empresa decida adotar a departamentalização para melhoria dos controles de custos. E verifique o fluxo que os produtos realizam, a saber:

A empresa tem quatro departamentos: D1, D2, D3, D4.

Fluxo dos Produtos:

A = É elaborado nos Departamentos 1, 2, 3

B = É elaborado nos Departamentos 2 e 3

C = É totalmente elaborado no Departamento 4

O valor de custos indiretos de fabricação R$ 1.000,00 pode ser distribuído da seguinte forma nos departamentos:

ITEM	D1	D2	D3	D4
MÃO DE OBRA INDIRETA (supervisor)	200.00	200.00	200,00	200.00
MATERIAL INDIRETO (correia para máquinas)	50,00	50,00	50,00	
OUTROS GASTOS Espelho adquirido para sanitário feminino			50,00	
CUSTO TOTAL POR DEPARTAMENTO	250,00	250,00	300,00	200,00

Ilustração: Marcone Silva

Veja só: mesmo mantendo o custeio absorção para determinar o custo do produto, o que não se recomenda para fins de tomada de decisão, sem a departamentalização, o custo das 30 unidades seria R$ 500,00 e com a departamentalização R$ 200,00.

Imagine você que um cliente deseja comprar 1.000.000 de unidades do produto C pagando R$ 300,00 por unidade.

- Com a primeira informação, a empresa diria que teria um Prejuízo de R$ 200.000.000,00
- Com a segunda informação, a empesa diria que teria um Lucro de R$ 100.000.000,00

Então, antes de gerar qualquer informação, precisamos saber qual o uso que se fará dela. É muito importante, em se tratando de gerar informação para o processo de tomada de decisão, que o responsável por essa geração saiba para que se deseja essa informação. Assim, poderá fazer uso das melhores práticas contábeis para prestar a informação mais realística possível.

p.ex **Exemplo**

Neste exemplo, nós estamos atualizando o valor dos bens adquiridos e dos gastos, considerando o valor mais atualizado, real, o mais próximo do que está sendo praticado no momento.

Vejamos:

PRODUTO A – Custo de 01 Unidade

Custo com Material Direto	=R$	200,00
Custo com Mão de Obra direta	=R$	100,00
Custos Indiretos de Fabricação	=R$	50,00
CUSTO TOTAL	**=R$**	**350,00**
Preço Venda – Mercado	=R$	400,00

Lucro =R$ 50,00 p/unidade

Considere que o custo com Material Direto utilizado no produto foi adquirido há dois anos e que neste intervalo houve um aumento de 50%, em material e em salário.

Sendo assim, apesar do fato de que na contabilidade o valor está registrado a custo histórico, como acima, o real valor do material e de mão obra para a próxima fabricação deste mesmo produto é:

PRODUTO A – Custo de 01 Unidade

Custo com Material Direto	=R$	300,00
Custo com Mão de Obra direta	=R$	150,00
Custos Indiretos de Fabricação	=R$	50,00
CUSTO TOTAL	**=R$**	**500,00**
Preço Venda – Mercado	=R$	100,00

Prejuízo p/unidade

Em verdade, só alterando o sistema de mensuração para um mesmo item nós teríamos 09 (nove) possibilidades de mensurar um ativo.

Se considerarmos que este ativo é matéria prima (estoque), então temos uma outra possível variação, em verdade 03 (três) outras, a forma de atribuir custos aos produtos, nós podemos fazer isso pelo FIFO – *First In First Out* - (PEPS – Primeiro a Entrar primeiro a Sair); LIFO – *Last In First Out* - (UEPS – Último a Entrar Primeiro a Sair); e Custo Médio.

Vamos pensar um pouco sobre o que significam essas possibilidades?!

Se um ativo pode assumir 09 (nove) valores diferentes e pode ser acumulado de 03 (três) formas diferentes, então temos 27 possíveis valores para um ativo. É isso?

Resposta: Mais ou Menos. Em verdade, sob este enfoque, são 25 possíveis valores.

Veja bem: quando nós utilizamos o custo de reposição, que é uma das nove opções, o resultado do valor do ativo é o mesmo, seja para PEPS, UEPS ou Custo Médio. É o que chamamos de NIFO – *Next In First Out* - (Próximo a Entrar Primeiro a Sair).

Sendo assim, temos 25 possíveis valores para um mesmo ativo. Consequentemente, 25 possíveis resultados (Lucro/Prejuízo) para um mesmo balanço, em uma mesma empresa no mesmo ano, considerando as mesmas operações. Daí a importância da controladoria se suportar na teoria da contabilidade para poder gerar ou utilizar a informação contábil, ou advinda da contabilidade.

Mas esta é uma das coisas que nós, em Controladoria, temos que observar ao utilizar informações elaboradas pela contabilidade de custos e/ou financeira. O ramo da contabilidade chamado de Gerencial vem nos auxiliar a compreender melhor a dimensão dos informes contábeis e das suas possíveis modificações.

Mas é importante que não saiamos deste ramo da contabilidade sem destacar suas contribuições para o que vamos conversar mais adiante sobre o papel controladoria.

Não podemos nem imaginar desempenhar esse papel sem dominar essas questões, essas possibilidades ou nuances que a informação pode assumir ao simplesmente trocarmos o usuário da informação, ou seja, para quem a informação está sendo elaborada? Para cada usuário, há um conjunto de ferramentas, regras, das quais podemos fazer uso e cumprir com o papel da contabilidade de gerar informação oportuna, com a acurácia necessária para quem dela faz uso.

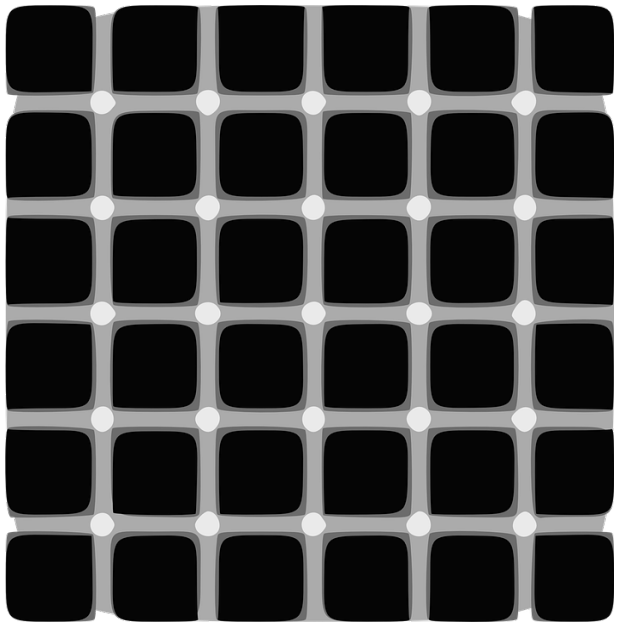
Vai ver que foi por aí que surgiu a brincadeira:

Chefe: Quanto é dois mais dois? Contador: Quanto você quer que dê?!

(Nada mais que o uso do sistema de mensuração em toda a sua grandeza)

1.3 CONTABILIDADE GERENCIAL

- Estamos realmente entendendo o que os números nos dizem?!
- Temos realmente certeza do que estamos vendo? Informando?



Fonte: Pixabay

Apesar de na sua origem a contabilidade já ter "nascido" com enfoque Gerencial, foco no controle. As firmas foram crescendo, os modelos de financiamento do capital foram se desenvolvendo e a necessidade de prestação de contas (principalmente para os financiadores) foi se tornando cada vez mais exigida.

Como vimos, com o desenvolvimento da indústria, tornou-se necessário o conhecimento mais pormenorizado dos custos produtivos. Cresceu a necessidade de se conhecer mais profundamente a produção e ao mesmo tempo fazer escolhas, decidir, levar em consideração abordagens como as que vimos acima.

Surgia então a contabilidade gerencial, instrumento de caráter eminentemente interno e que tinha como objetivo suprir os administradores de informações a fim de prepará-los para as decisões a serem tomadas.

O aprimoramento da contabilidade gerencial se deu nos Estados Unidos. Neste país, os contadores sentiram a necessidade de dar uma maior contribuição ao processo decisório das empresas. Era necessário um conhecimento mais pormenorizado dos custos produtivos. O crescimento das grandes corporações norte-americanas, incluindo as instituições financeiras, foi crucial para tal situação.

• Iudícibus (2000) a entende como um enfoque especial conferido às várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise de balanços, etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

• Grzeszezeszyn (2005) defende que, no final do século XIX, com o advento das grandes companhias de produção industrial, tornaram-se necessárias novas técnicas de controle e custeio dos produtos. Com o crescimento das empresas, mais era exigido da contabilidade como fonte de informações e controle dos resultados da gestão, um enfoque mais gerencial.

• Para o IFAC - International Federation of Accountants/International Management Accounting Practice Statement. Management Accounting Concepts. Relatório de fevereiro de 1989, apud Padoveze 1999, pág 1, "A Contabilidade Gerencial pode ser definida como o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informação (tanto financeira como operacional) utilizada pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro da organização e para assegurar o uso e a responsabilidade sobre seus recursos".

Ainda para o mesmo autor: "O campo da atividade organizacional abarcado pela contabilidade gerencial foi desenvolvido através de quatro estágios reconhecíveis.

• Estágio 1

Antes de 1950, o foco era na determinação do custo e controle financeiro, através do uso das tecnologias de orçamento e contabilidade de custos.

• Estágio 2

Por volta de 1965, o foco foi mudado para o fornecimento de informação para o controle e planejamento gerencial, através do uso de tecnologias, tais como análise de decisão e contabilidade por responsabilidade.

• Estágio 3

Por volta de 1985, a atenção foi focada na redução do desperdício de recursos usados nos processos de negócios, através do uso das tecnologias de análise do processo e administração estratégica de custos.

• Estágio 4

> Por volta de 1995, a atenção foi mudada para a geração ou criação de valor através do uso efetivo dos recursos, através do uso de tecnologias, tais como exame dos direcionadores de valor ao cliente, valor para o acionista e inovação organizacional".

No Brasil, a contabilidade gerencial ganha força nos anos 80. Mas, apesar de todo o entendimento da necessidade e das possíveis contribuições da contabilidade gerencial para as organizações, ela não é, neste momento em específico, utilizada em toda a sua magnitude.

Borinelli *et al* (2005) comentam que, em 1987, em pleno período de fortes transformações nos cenários mundiais político, econômico e tecnológico, os norte-americanos H. Thomas Johnson e Robert S. Kaplan publicam a obra *"Relevance Lost - The Rise and Fall of Management Accounting"*.

Nessa obra, os autores afirmavam que os sistemas de contabilidade gerencial já não eram mais adequados para aquele contexto vivido pelas organizações empresariais, ou seja, a contabilidade gerencial tinha perdido sua relevância. E encerram sua fala destacando que parte das deficiências apontadas pela obra acima foi superada. (Borinelli et al, 2005).

Em verdade, estamos em constante processo de desenvolvimento, em se falando de Ciências Contábeis, em qualquer um dos seus ramos. Devemos lembrar que a contabilidade atende as necessidades do homem e, mais, que à medida que o homem evolui, novas necessidades se lhe apresentam.

Neste contexto surge o ramo da Contabilidade, chamado de Contabilidade Estratégica. Em verdade, não se pode ter uma contabilidade gerencial se não for estratégica. Então continuaremos falando de contabilidade gerencial com uma nova roupagem, nomenclatura. Alguns autores nem fazem esta diferença, é uma questão de dimensão.

Mas o fato é que vários livros de contabilidade gerencial não passam de um resumo de custos, planejamento, orçamento, de análise das demonstrações, de sistema de mensuração de desempenho e dos seus modelos. Eles não vinculam essas análises, resultados, à questão estratégica. Mas a contabilidade gerencial não é o estudo dos principais pontos ou abordagens de ramos do conhecimento, ou mesmo de outros conhecimentos.

Faz-se necessário que, ao revelar esses números via contabilidade de custos, por exemplo, o contador gerencial os analise ou desenvolva sua análise sob o olhar de um gestor, de um tomador de decisão, levando em consideração não só a missão da organização e as normas ou determinações legais de apuração de resultado, mas também que a informação deve ser analisada ou revelada, considerando a estratégia, a visão organizacional. Dessa forma, os números devem representar ou revelar-se o mais próximo da realidade, para que se possa decidir com uma informação não apenas precisa, mas acurada, que seja

a verdadeira representação do que ocorre na empresa em um contexto sistêmico, que considere aspectos internos e externos à organização.

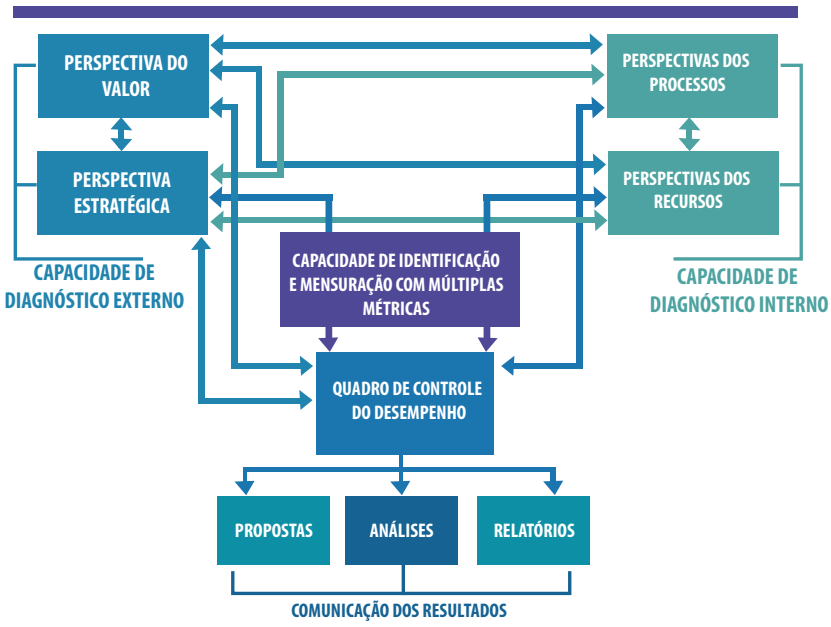
p.ex Exemplo

Neste contexto, podemos exemplificar: um resultado de balanço que informa lucro organizacional pode ser visto como um resultado ruim para a organização (imagine que o resultado apresente um lucro de R$ 100.000,00 quando, pelos recursos investidos durante o período, ele devesse ser de no mínimo R$ 800.000,00. Então, sob essa perspectiva, foi, sim, um resultado ruim)

Imagine você que o indicador de liquidez de uma empresa seja de R$ 8,00 quando a literatura diz que acima de R$ 1,00 é considerado bom. Sob o olhar da contabilidade gerencial, R$ 8,00 pode ser ruim, pois depende do tempo em que esse valor ficou parado nas contas de disponíveis. Depende do que se fez com esse recurso. É preciso traçar estratégias para todas as possíveis ocorrências em uma organização. Saber o que fazer na hora certa é fundamental.

Nesse contexto, faz-se necessário unir o ambiente interno ao ambiente externo à organização, conforme proposto por Martin (2002), apresentado na figura a seguir.

Figura 01: Eixos de Transformação da Contabilidade Gerencial



FONTE: Martin (2002, p.07) / Ilustração: Marcone Silva

Em resumo, para Martin (2002, p.01),

> Não pode haver ciência sem um modelo adequado de percepção e representação da realidade. Neste início do século XXI, já se tornou óbvio que, no ambiente moderno dos negócios, uma contabilidade gerencial, que tenha por base um modelo exclusivamente financeiro, não mais consegue propiciar as informações necessárias para dar apoio à gestão das empresas nas suas mais importantes decisões.
>
> Para manter a sua relevância decisorial, o modelo contábil financeiro precisa ser estendido e flexibilizado, incorporando e integrando novas dimensões e novos instrumentos de pesquisa e avaliação.
>
> Esta profunda transformação da gerencial, que levaria à moderna Controladoria, se faz integrando ao seu modelo explicativo básico, que é de natureza contábil, a identificação e a avaliação de variáveis, que têm elevado impacto sobre os resultados das empresas, tais como o valor dos produtos, os fatores ambientais setoriais e sistêmicos, os processos de trabalho e os recursos tangíveis e intangíveis mobilizados.
>
> Essas novas dimensões da Controladoria, quando associadas ao modelo contábil-financeiro, formam um quadro geral de avaliação do desempenho, que não apenas tem poder explicativo sobre o estado atual da empresa, mas também permite projeções e simulações de cenários futuros, dando lugar à exploração de oportunidades e à proteção ou hedge contra riscos, ambas de vital interesse para os stakeholders de qualquer empresa. Ao final, procura-se demonstrar quais são as novas posturas, atitudes e percepções que, ao lado de novas técnicas e instrumentos de trabalho, devem ser adotados por um contador para se transformar num moderno Controller.

Em se falando de contabilidade gerencial/estratégica, segundo Os princípios Globais de Contabilidade Gerencial - AICPA tradução Luiz Roberval Vieira Goes. 2018,

> Dois dos mais prestigiados órgãos contábeis do mundo, AICPA e CIMA, formaram uma joint venture para criar a designação Chartered Global Management Accountant® (CGMA®) (em português, contador gerencial global certificado) para elevar e construir o reconhecimento da profissão de contabilidade gerencial. Esta designação internacional concede reconhecimento aos contadores gerenciais mais talentosos e comprometidos com esta disciplina e com habilidade para conduzir a organização a um desempenho robusto do negócio. Os detentores da designação CGMA são os CPAs (sigla em inglês para Contadores Públicos Certificados) com experiência qualificada em contabilidade gerencial, ou associados ou membros do Chartered Institute of Management Accountants. (Luiz Roberval Vieira Goes – Tradutor do documento: Princípios Globais de Contabilidade

Gerencial© Princípios Globais De Contabilidade Gerencial© Contabilidade gerencial eficaz: Melhorando as decisões e construindo organizações de sucesso".

Disponível em: https://www.cgma.org/Resources/Reports/DownloadableDocuments/2016-07-26-Principios-Globais-De-Contabilidade-Gerencial.pdf em 05 de março de 2018.)

A seguir, apresenta-se o texto, em sua íntegra, deste documento do IACPA e CIMA, que aborda os quatro princípios de contabilidade gerencial. A saber:

Os Princípios são um guia de boas práticas.

Eles foram preparados pelo American Institute of CPAs (AICPA) e o Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) - que juntos representam mais de 600.000 membros e estudantes em 177 países. Eles refletem a perspectiva de CEOs (executivos-chefes), CFOs (diretores financeiros), acadêmicos e outros profissionais que contribuíram durante uma consulta global nos cinco continentes. Existem quatro princípios focados em quatro resultados:

Influência A comunicação provê ideias que influenciam. A contabilidade gerencial começa e termina com diálogos. Os Princípios foram concebidos para ajudar as organizações a romper seus silos (barreiras entre as unidades da organização) e incentivar o pensamento integrado, levando a uma melhor tomada de decisão.

Relevância A informação é relevante. A contabilidade gerencial disponibiliza as informações relevantes aos tomadores de decisões quando eles necessitam. Os Princípios fornecem orientação para a identificação de informações sobre o passado, presente e futuro, incluindo dados financeiros e não financeiros de fontes internas e externas. Isto inclui dados sociais, ambientais e econômicos.

Valor O impacto no valor é analisado. A contabilidade gerencial conecta a estratégia da organização ao seu modelo de negócio.

Estes Princípios ajudam as organizações a simular diferentes cenários para entenderem seus impactos na geração e preservação de valor.

Confiança Gerenciamento dos recursos e relações (Stewardship) constrói confiança. Prestação de contas (Accountability) e a análise detalhada tornam o processo de tomada de decisão mais objetivo. Equilibrar os interesses comerciais de curto prazo com o valor de longo prazo para as partes interessadas (stakeholders) aumenta a credibilidade e confiança.

> Os Princípios destinam-se a ser universalmente aplicáveis para ajudar as organizações grandes e pequenas, públicas e privadas a obter valor a partir do crescente volume de informação disponível.

Bem, agora é preciso que você leia os textos complementares, responda ao questionário de autoavaliação e, em nosso chat, discutiremos mais sobre este assunto.

1.4 CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

Em contabilidade estratégica, muitas são as oportunidades. Como escolher aquela que nos traz maior benefício? Qual a melhor escolha?

Esta é a forma mais atual de se compreender e se utilizar a contabilidade gerencial, ou de se conceber como a contabilidade pode continuar atendendo a necessidade do homem em ambiente em constante mudança.

Fonte: Pixabay

A capacidade que se tem em responder estrategicamente aos fatos é um diferencial que contribui para sua continuidade.

Voltada para o futuro, podemos dizer que é uma contabilidade que suporta decisões de longo prazo, que, em última instância, se dedica à geração de relatórios contábeis que reflitam o desempenho organizacional em relação à estratégia ou estratégias que a empresa determinou em função da sua missão, buscando atingir a visão desejada em determinado período de tempo.

De uma maneira mais tempestiva, apesar de ressaltar o aspecto físico e financeiro da contabilidade, se incluem neste contexto as informações de cunho político e social; elas não ficam relegadas a um segundo plano. Uma informação deve levar em conta fatos e atos que podem interferir no resultado operacional de uma organização. Concebe-se que aspectos tangíveis e intangíveis devam ser considerados. É o encontro do emocional e do racional.

No momento em que o homem compreende que aspectos ambientais, sociais, comportamentais e outros mais subjetivos são tão importantes quanto o financeiro e que eles interferem igualmente no resultado das organizações, reconhece-se a necessidade de produzir informações financeiras e não financeiras para garantir a criação de valor.

Apesar de todos os esforços, só com o avanço da tecnologia da informação é que se tornou possível reativar na contabilidade a importância da visão gerencial. O computador como ferramenta operacional permitiu registros e análises mais tempestivas deixando o contador mais livre para atuar nos aspectos gerenciais – estratégicos - da organização.

Em resposta e diante deste "novo cenário", a academia introduz no currículo dos cursos de Ciências Contábeis a disciplina Contabilidade Gerencial, o que só iria se refletir nas organizações muito tempo depois, pois ainda havia a cultura geral implícita sobre contabilidade, fruto de anos de atuação centrada na contabilidade financeira.

Por outro lado, havia nas organizações uma insatisfação com a não produção dessas informações não financeiras, além do fato de que as tentativas agora disponibilizadas ainda não atendiam ou suportavam questões relativas à subjetividade, e em muitos casos, o interesse era por informações sobre as empresas, considerando-se como ponto de partida a descontinuidade - descontinuidade essa que não faz parte do cenário de informações contábeis.

De fato, a insatisfação com as informações prestadas, ou não prestadas, recai sobre os contadores, administradores, economistas e outros envolvidos no processo de gestão organizacional. A sensação é que ninguém consegue atender e dar as respostas necessárias para que seja possível conduzir a organização com vistas à realização da sua visão.

A contabilidade gerencial criada como resposta a esses anseios ainda estava desvinculada das questões estratégicas e ainda estava vinculada a um modelo exclusivamente financeiro. Na tentativa de atender a essas questões, alguns pesquisadores passam a falar em contabilidade estratégica, mas gerenciar, por natureza, já é estratégico! De fato, faltou a quebra do vínculo financeiro, a "permissão" para introduzir aspectos não financeiros, uma visão mais estratégica.

Cabe ressaltar que, apesar de reclamar da falta de informações estratégicas, os "donos" do negócio se negavam a publicar a estratégia organizacional por ser estratégico. Então como produzir informações sobre a estratégia se não se conhece a estratégia? E cada vez mais a insatisfação aumentava, ao ponto ou ao cúmulo de se dizer que a contabilidade só gera informações sobre o passado.

Ignorando que, ao elucidar os seus desejos, a contabilidade durante anos tem produzido diversas respostas seja em termos de demonstrações ou via oferta de sistemas e de ferramentas para atendê-los, os "donos" do negócio, ávidos por informações, instituem a figura do *controller* ou da controladoria. Seja como função ou como setor, tornam-no responsável pela solução do "problema" informacional que se instalou.

Para ocupar a função de *Controller,* ou para ocupar a Controladoria, até mesmo pela quebra de confiabilidade das informações que havia, não importava a formação, desde que, com a autonomia que lhe fora concedida, cumpra a missão de garantir o fluxo de informações, seja controlando, normatizando, criando sinergias, executando, ou mesmo informando para que o resultado econômico desejado se concretize.

Neste momento percebe-se a importância de se introduzirem nos relatórios gerenciais aspectos não financeiros, desvinculando-se assim a contabilidade gerencial da contabilidade financeira, o que permitiu a geração de uma gama de informações e percepções que tornam o modelo gerencial de informação contábil o ideal para a tomada de decisões e que ainda se encontra em franco processo de evolução. Aquele que domina a Ciência Contábil sente-se mais seguro para o cargo, pois quase que a totalidade das atividades que ele desenvolverá para cumprir a sua missão como *controller* ou na controladoria é suportada pelas Ciências Contábeis.

Comentário

Antes de darmos início a novas discussões, vamos conversar!

Acesse o Fórum 002: Da Contabilidade à Controladoria: mensuração, custeio e outras abordagens. Vamos esclarecer possíveis questionamento, dê sua contribuição!

UNIDADE 2

2. UNIDADE TEMÁTICA II - A CONTROLADORIA

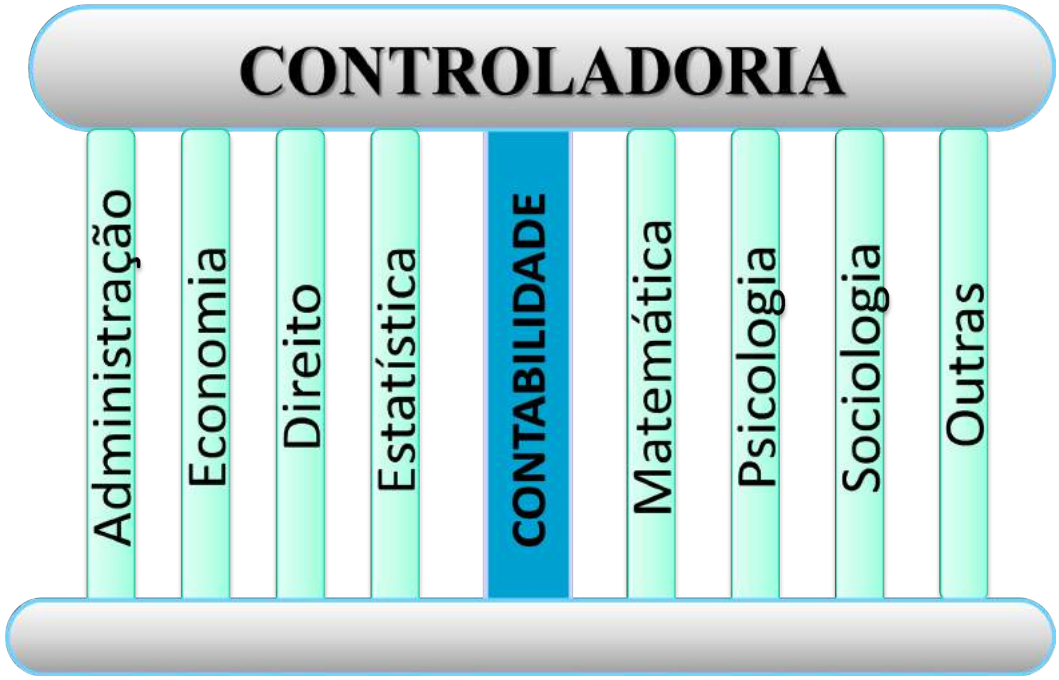
Nesta aula você irá compreender:

A relação existente entre a contabilidade e a controladoria, e visualizar a controladoria nas suas três diferentes perspectivas:

- como unidade administrativa, como ramo do conhecimento e como função;
- determinar o seu objeto de estudo e identificar as funções típicas;
- conhecer aspectos ligados à posição hierárquica.

Como a Contabilidade e a Controladoria estão intimamente relacionadas, é conveniente se entender a evolução histórica destas. Mas é importante, desde o início, destacarmos que a Controladoria não é uma evolução da Contabilidade; portanto, quando dizemos Da Contabilidade à Controladoria, não estamos estabelecendo um processo de evolução, mas de fatos, ocorrências, em uma ordem de acontecimentos.

A controladoria se inter-relaciona com diversas outras ciências, porém ela tem uma relação mais próxima e está fortemente centrada sobre a contabilidade, sendo mais preciso, sobre as Ciências Contábeis.



Fonte: Acervo do autor

A interface entre controladoria e contabilidade encontra-se no fato de a primeira utilizar os conceitos oriundos das Ciências Contábeis para identificar, classificar, registrar, mensurar e sumarizar os fatos ou atos que envolvem uma organização e/ou um processo de tomada de decisão, com a possibilidade de mesclar nesses conceitos um enfoque ou um olhar, auxiliando, também, com outros conceitos advindos das mais diversas ciências à disposição do homem, ou do controller, podendo ser numa visão de passado, presente ou futuro, ou seja, a controladoria é atemporal.

Inicialmente, cabe destacar que não existe um consenso entre todos os autores, não há um conceito unanimemente aceito acerca da Controladoria. Entretanto, a maioria dos pesquisadores concordam que a controladoria tem por objetivo primordial fornecer subsídios (informações) para facilitar o processo de tomada de decisão.

Apesar da controladoria não ter um conceito unanimemente aceito, seus fundamentos o são. Ela é a ferramenta que tem por objetivo primordial auxiliar a organização na sua continuidade, realizar suas metas e alcançar sua visão.

Borinelli (2006), por exemplo, acredita que a teoria sobre controladoria não está consolidada, encontra-se ainda em desenvolvimento. O que existe é válido, porém carece de um processo de organização e sistematização. Ou seja, percebe-se que, para esse autor, essa área merece um maior aprofundamento, o que está de acordo com o exposto por Oliveira (1998), que afirma não existir no Brasil nítidas definições das funções e atividades da controladoria.

> "Uma controladoria eficiente e eficaz deve estar capacitada a organizar e reportar dados e informações relevantes e exercer uma força capaz de influir nas decisões dos gestores da entidade". (OLIVEIRA, 1998, p.19)

Segundo este mesmo autor, uma controladoria eficiente deve:

- Organizar e reportar dados e informações relevantes para os tomadores de decisões;
- Manter permanente monitoramento sobre os controles das diversas atividades e do desempenho de outros departamentos;
- Exercer uma força ou influência capaz de influir nas decisões dos gestores da entidade.

Já para Slomski (2005), Controladoria, termo de difícil definição, no entanto, é feita desde os primórdios. Controladoria é, portanto, a busca pelo atingimento do ótimo em qualquer ente, seja ele público ou privado, e o algo mais, procurado pelo conjunto de elementos que compõem a máquina de qualquer entidade.

O que se percebe de maneira geral é que à controladoria cabe a responsabilidade de suprir os gestores com informações relevantes para facilitar o processo decisório.

De acordo com Borinelli (2006, p. 95), a Controladoria pode ser definida sob três perspectivas diferentes, descritas na figura abaixo:

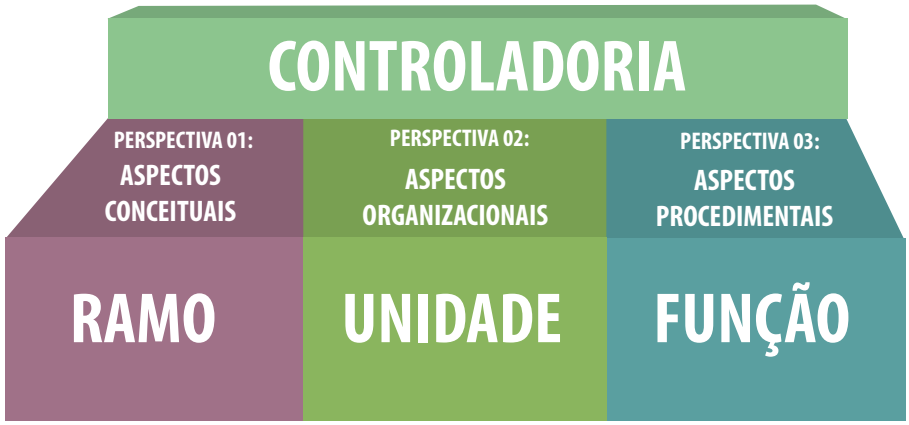


Ilustração: Marcone Silva

- Unidade Administrativa ou órgão Administrativo - o que envolve os aspectos organizacionais;
- Ramo do Conhecimento - diz respeito aos aspectos conceituais;
- Função se relaciona com os aspectos procedimentais.

A Controladoria, como ramo do conhecimento (aspectos conceituais), serve de base para identificação de suas atividades / funções (aspectos procedimentais) e se consolida nas organizações como unidade (aspectos organizacionais).

Fonte: Pixabay

Vamos ver a seguir cada um deles!

2.1 A Controladoria como Ramo do Conhecimento

Aqui a controladoria é entendida como sendo um ramo do conhecimento que faz uso de diversas ciências. A mesma é identificada como uma área que reúne diversas teorias do conhecimento. Portanto, área esta que se relaciona com as demais ciências, buscando entender-se como a controladoria se materializa no âmbito das organizações.

Fonte: Pixabay

Diferentes autores possuem diferentes visões da controladoria como uma área do conhecimento.

O quadro a seguir apresenta o exemplo de alguns deles, a saber:

Almeida at al. (1999)
Apoiada na Teoria da Contabilidade e numa visão multidisciplinar, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de Sistema de Informação e Modelo de Gestão Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas.
Mosimann et al (1993)
Pode ser conceituada como o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e, principalmente, da Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com a finalidade de orientá-las para a eficácia.
Nakagawa (1993)
Os modernos conceitos de Controladoria indicam que o Controller desempenha sua função de controle de maneira muito especial, isto é, ao organizar e reportar dados relevantes exerce uma força ou influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa.
Borinelli (2006)
Controladoria é um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional.

Cada uma das ciências (ou conhecimento) contribuirá para a formatação de como a controladoria estará contribuindo, dentre outros aspectos, no processo de operacionalização da estratégia organizacional.

O quadro a seguir apresenta como cada uma das ciências pode auxiliar, ou auxilia, a controladoria na consecução dos seus objetivos.

CIÊNCIA	CONTRIBUIÇÃO PARA A CONTROLADORIA
Contabilidade	Empresta o arcabouço conceitual, sistemas, métodos e a própria teoria para informar, identificar, classificar, registrar, mensurar, acumular e sumarizar as transações e eventos decorrentes das operações realizadas pelas entidades.
Administração	Auxilia a compreender o funcionamento, evolução, crescimento e comportamento das organizações e gestão dos recursos.
Economia	Possibilita o estudo da forma pela qual os indivíduos fazem suas escolhas e decisões econômicas/financeiras, para que os recursos possam contribuir para satisfação das necessidades das organizações.
Direito	Permite analisar o conjunto de Leis, Normas, Regras que exige dos homens e das entidades jurídicas determinadas formas de conduta.
Estatística	Auxilia no estudo da organização via: descrição, discussão, análise e interpretação de dados presentes, passados e futuros.
Matemática	Disponibiliza meios para se calcular as operações em tempo real, por exemplo: Momentum Accounting.
Psicologia	Auxilia no estudo do comportamento humano, suas motivações, valores e estímulos e atitudes.
Física	Disponibiliza meios para se calcular as operações em tempo real, por exemplo: Momentum Accounting.
Sociologia	Permite estudar a sociedade, suas relações e suas formas de se organizar e auto-organizar.
Como conjunto de conhecimentos advindos de várias ciências, a controladoria possibilita a compreensão da organização como um fluxo contínuo de transformações.	

2.1.1 Controladoria e o seu objeto

Segundo Tung (1993, p. 435) a Controladoria se responsabiliza pela manutenção e integridade dos registros contábeis e pela evidenciação das informações econômico-financeiras. Analisa as variações das demonstrações contábeis e dos indicadores

econômico-financeiros, compilando os dados relevantes e reportando-os aos gestores da empresa à administração.

Em verdade, essa é a base para que ela possa cumprir uma das facetas de sua missão, que é prover os gestores com informações precisas e oportunas para a tomada de decisão que leve à eficácia organizacional (TUNG, 1993).

Borinelli (2006) questiona: Quantos objetos de estudo possuem a controladoria? Quais são eles?

Segundo Vatter (1950, p. 238), a natureza da controladoria encontra-se nas relações que acontecem com os vários níveis de executivos nas quais o controller exerce sua influência, e faz contribuições úteis à efetividade gerencial. O significado de controladoria encontra-se na natureza dessas contribuições.

Destaque-se que ele foca o objeto da controladoria nas relações com os executivos, contribuindo para a efetividade gerencial e que o real significado da controladoria está na natureza dessas contribuições.

Como identificar a mensuração no objeto da Controladoria? Bem, veja outros pensamentos sobre o objeto da Controladoria no quadro que se segue, apresentado por Borinelli (2006).

Autores	Objeto De Estudo
Valter (1950, p. 238)	A natureza da controladoria encontra-se nas relações que acontecem com os vários níveis de executivos nas quais o controller exerce sua influência, e faz contribuições úteis à efetividade gerencial. O significado de controladoria encontra-se na natureza destas contribuições
Regel (2003, p. 32)	Considera que o modelo de controladoria deve atender a três tipos de informações: fiduciária (usuário externo), operacional (usuário interno) e estratégica (usuário interno)
Fernandes (2000, p. 45)	A abrangência da atividade de controladoria estende-se a todo o processo de formação de resultados das entidades, com todos os seus aspectos - estruturais, sociais, quantitativos e outros.
Catelli (*apud* PADOVEL, 2004, p. 5)	A identificação, mensuração, comunicação e decisão relativas aos eventos econômicos.
Oliveira et. al (2002, p . 14)	O estudo e a prática das funções de planejamento, controle, registro e divulgaçãi dos fenômenos da administração econômica e financeira das empresas em geral.
Padoveze (2004, p. 34)	Os objetivos empresariais são o ponto central de atuação da controladoria.
Padoveze (2004, p. IX)	O foco da Controladoria é a criação de valor para a empresa e para os acionistas, valor esse que será obtido pelos gestores das diversas atividades desenvolvidas dentro da empresa, inseridas em processo de gestão claramente definifo.
Guerreiro et. al (1997, p. 11)	A gestão econômica, compreendida pelo conjunto de decisões e ações orientando por resultados desejados e mensurados segundo conceitos econômicos.
Mosimann e Fisch (1999, p. 99)	A gestão econômica, ou seja, todo conjunto de decisões e ações orientado por resultados desejados e mensurados segundo conceitos econômicos.
Farias (1998, p. 40)	A gestão econômica, de modo que é responsável pelos sistemas de informações gerenciais e pela disponibilização de modelos de mensuração e de informação que possibilitem as melhores decisões, tendo em vista a otimização dos resultados da empresa.
Almeida et. al (in CATELLI, 2001, p. 345)	Modelo de gestão, processo de gestão, modelo organizacional, modelo de decisão (teoria da decisão), modelo de mensuraçãi (teoria da mensuração), modelo de identificação e acumulação e modelo de informação (teoria da informação).

Quadro 3 - Objeto de estudo da Controladoria, segundo a literatura.
Fonte: Borinelli (2006, p. 106)

Ilustração: Marcone Silva

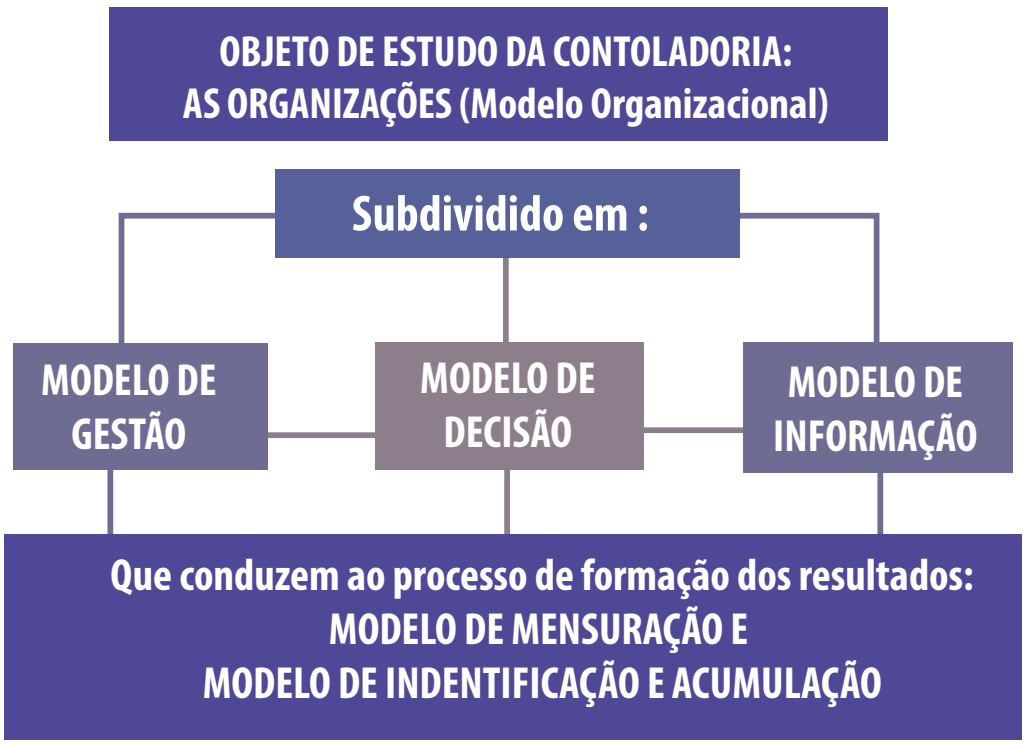
Nesse aspecto, Regel (2003) direciona o foco de estudo da Controladoria para a questão das informações. Mas, em verdade, o objeto de estudo compreende as necessidades de informação da organização? Sim, com certeza.

Quanto a Oliveira et al (2002), eles destacam o estudo e a prática das funções de planejamento, controle, registro e divulgação. Mas, em sua essência, a Controladoria não estuda a função de planejamento e controle propriamente dito. De fato, a Controladoria atua nessas funções, desempenhando diferentes papéis, e estes papéis se alteram em função do desenho organizacional de cada entidade.

Neste aspecto, cabe destacar que se faz necessário compreender neste conjunto as questões de ordem financeira e operacionais.

No Quadro a seguir, podemos identificar o objeto de estudo da Controladoria como sendo a organização, vista como uma composição de modelos de gestão, de decisão e de informação, que conduzem a um modelo de mensuração e acumulação, segundo Borinelli (2006)

.



Fonte: Borinelli (2006, p. 109) / Ilustração: Marcone Silva

O modelo de gestão compreende o planejamento e controle, com suas respectivas ênfases: gestão operacional, econômica, financeira e patrimonial. O modelo de decisão relaciona-se à forma pela qual a organização decide, e o modelo de informação estrutura as informações e o processo de formação dos resultados organizacionais. Vinculado ao modelo de informação, estão os modelos de mensuração e de acumulação, que determinam qual tratamento será utilizado na valoração das ações e ativos e como ele será reportado.

Cabe destacar que, neste contexto de objeto da controladoria ser a organização, há diversas formas de se conceber uma organização e consequentemente diversos enfoques do objeto da controladoria. Por exemplo, sendo a organização, isto inclui seus recursos físicos, humanos, financeiros, materiais, etc

Auxiliar na melhoria contínua na gestão econômica e permitir um processo de tomada de decisão ótimo é papel da Controladoria.

Neste contexto, qual é o seu objeto de estudo da controladoria?

- Oliveira *et al* (1998) defendem que o objeto de estudo é a prática das funções de planejamento, controle, registro e divulgação dos fenômenos da administração econômica e financeira das empresas em geral.

- Catelli (1999) afirma que o objeto é a identificação, mensuração, comunicação e decisões relativas aos eventos econômicos.

- Guerreiro *et al* (1997) acreditam que o objeto de estudo da controladoria é a gestão econômica, compreendida pelo conjunto de decisões e ações orientadas por resultados desejados e mensurados segundo conceitos econômicos.

Pode-se afirmar que o objeto de estudo da controladoria é a organização quanto à forma de utilização dos recursos, sejam eles, materiais, financeiros, humanos, políticos, ou informacionais. Ela deve buscar a ampliação e aplicação dos conhecimentos advindos das diversas áreas que a auxiliam para que o processo de tomada de decisões crie valor para a organização e, principalmente, para a sociedade como um todo.

2.2 A Controladoria como Unidade Administrativa

Nesta perspectiva, ela é visualizada como um subsistema do sistema organizacional--formal, uma parte de um todo.

Fonte: Pixabay

Ela estará presente no organograma da organização, seja na forma de uma diretoria, gerência, *staff*, entre outros. Ela fará parte da estrutura organizacional. Enquanto unidade administrativa, a controladoria terá o seu corpo de técnicos, o seu responsável (*controller*), as suas responsabilidades delegadas, entre outros.

Como uma unidade administrativa, tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório; colaborar com os gestores na obtenção de eficiência de suas áreas quanto aos aspectos econômicos; e assegurar a eficácia empresarial, por meio da coordenação dos esforços dos gestores das diferentes áreas.

Vejamos no quadro a seguir o entendimento de três autores sobre a controladoria sob esta perspectiva, ou seja, a controladoria como Unidade Organizacional:

Padovezem(2002)
Assegurar a eficácia dando suporte a gestão da sua empresa, e assegurar que esta atinja seus objetivos por meio da otimização de seus resultados cumprindo assim a sua missão.

Yoshitake (1982)
Sistema de controle gerencial que utiliza técnicas e experiências para estabelecer planos, estratégias, procedimentos de controles administrativos e contábeis, processa a informação no sentido de direcionar as atividades empresariais na consecução de seus objetivos; motiva, avalia e comunica os resultados do desempenho.
Mosimann et al (1993)
Tem por objetivo a coordenação e a disseminação dos modelos adotados, atuando como um órgão centralizador e orientador dos esforços dos demais gestores no intuito de melhora no resultado global da organização.

Em toda e qualquer organização, existem diversas funções, como, por exemplo: a jurídica, a financeira, a contábil e outras. A controladoria é uma entre elas, porém com um importante papel. Criar sinergia entre as funções, setores, unidades, departamento, na empresa como um todo. Podemos afirmar que é ela que coordena os esforços das demais com o objetivo de conduzir a organização à sua visão. Muito embora que, para fazer isso, ela possa usar da sua autoridade; mas, de forma participativa, pode criar normas e orientar as ações que devem ser tomadas.

Nessa perspectiva, a Controladoria contempla os aspectos procedimentais da controladoria e estuda os elementos relativos ao seu funcionamento. A controladoria como função, ou seja, do *Controller*, compreende as atividades e funções típicas da controladoria, além dos instrumentos utilizados.

A controladoria vista como uma função que é exercida dentro da organização aborda as melhores práticas para serem adotadas, os procedimentos, as rotinas, as normas e os modelos mais eficientes nas diversas atividades organizacionais.

Nos 03 (três) quadros a seguir, apresentamos a compreensão de alguns autores sobre a controladoria como uma função na organização.

Vejamos!

Nakagawa (1993)
Os modernos conceitos de Controladoria indicam que o Controller desempenha sua função de controle de maneira muito especial, isto é, ao organizar e reportar dados relevantes exerce uma força ou influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa.

Figueiredo e Caggiano (2004)
O Controller é o chefe da Contabilidade, aquele que supervisiona e mantém os arquivos financeiros formais da empresa, embora suas funções não tenham 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.
Nascimento & Reginato (2007)
A Controladoria tem a função de promover a eficácia das decisões, monitorando a execução dos objetivos estabelecidos, investigando e diagnosticando as razões para a ocorrência de eventuais desvios entre os resultados alcançados e os esperados, indicando as correções de rumo, através do provimento de informações sobre operações passadas e presentes de forma a sustentar a integridade do processo decisório.

2.2.1 Posição Hierárquica da Controladoria

Concebendo que a controladoria pode ser identificada como uma unidade administrativa, é importante ressaltar que, no organograma da empresa, é imprescindível que ela ocupe lugar de destaque para que possa cumprir a sua missão.

De acordo com Borinelli (2006), na grande maioria das organizações, a controladoria está ligada diretamente à alta administração, sendo quatro as principais possibilidades de subordinação para esse órgão:

- Presidência;
- Vice-Presidência de finanças;
- Vice-Presidência administrativa e financeira;
- Conselho de administração

A condição da controladoria mais próxima do topo da cadeia hierárquica da entidade pode ser considerada como uma Controladoria Estratégica; Tática, se estiver ligada às chefias intermediárias (diretorias, gerências...); ou mesmo uma Controladoria Operacional, quando ligada aos níveis hierárquicos mais baixos. No caso em que a coordenadoria está sob uma visão tática, é imprescindível que ela responda diretamente à controladoria geral.

Nesse sentido, a controladoria pode ser encontrada nas organizações tanto como um órgão de linha ou como *staff.*

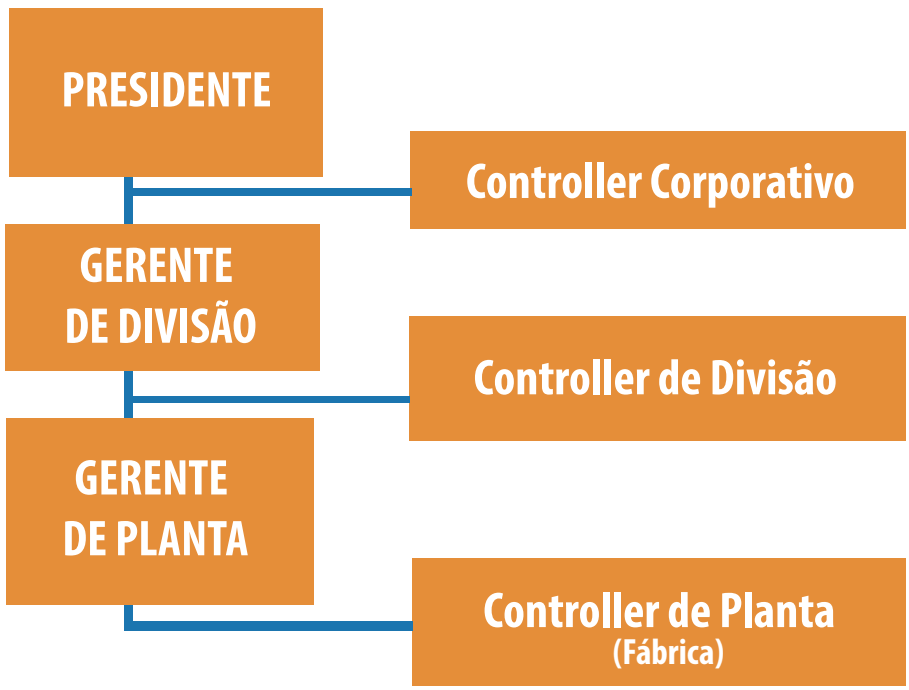
Mosimann e Fisch (1999), afirmam que vários autores qualificam a Controladoria como um órgão de staff, já que cada gestor tem autoridade para controlar a sua área e se responsabiliza por seus resultados.

Catelli (1999) afirma que o *controller* é um gestor que ocupa um cargo na estrutura de linha porque toma decisões quanto à aceitação de planos, sob o ponto de vista da gestão econômica.

Não existe uma unanimidade a quem a controladoria deve estar ligada hierarquicamente ou se a mesma deve ser um órgão de linha ou *staff,* mas o importante nesta discussão é perceber que a sua capacidade de cumprir sua missão está intimamente ligada ao fato dela estar mais próxima da cúpula da organização; quanto mais próxima, maior probabilidade de êxitos.

A ANEFAC (Associação Nacional dos Executivos de Finanças Administração e Contabilidade) realizou uma pesquisa e analisou a situação hierárquica e a posição da Controladoria nas empresas.

Ao que se refere à situação hierárquica foram identificadas as seguintes possibilidades:



Fonte: ANEFAC. Adaptado. / Ilustração: Marcone Silva

Ainda sobre esta pesquisa, de um total de 29 empresas pesquisadas, ou 55,2%, o *controller* ou a controladoria era considerada como uma Gerência; em 34,5%, como Diretoria; e em 10,3%, como supervisão ou coordenação. E nesta mesma pesquisa, em 76,5%, a controladoria se reportava ao Diretor Financeiro/Administrativo; e em 23,5%, ao Diretor/Presidente.

O foco da controladoria é a gestão da empresa, compreendendo, aqui, a gestão: econômica, dos recursos humanos, materiais, com vistas a identificar as melhores decisões nesses aspectos, objetivando colocar em prática a estratégia organizacional. Para isso, utiliza o poder informacional como instrumento de auxílio aos gestores no processo decisório. À controladoria cabe o papel de nortear, estabelecer, suprir os gestores com as informações necessárias, suficientes, oportunas, para garantia do sucesso organizacional.

2.3 A Controladoria como Função

Este enfoque considera os aspectos procedimentais da controladoria, nele são estudados os elementos que impactam o seu funcionamento. Os componentes desta função são as atividades e eventos típicos da controladoria, além dos instrumentos utilizados para desenvolvê-los.

Função: Pixabay.com

Considerando as funções jurídica, financeira, de Recursos Humanos, contábil e outras de uma organização, neste enfoque a controladoria é uma entre elas, porém com um importante papel, que é integrar, harmonizar todas as funções, coordenando os esforços das demais com o objetivo de conduzir a organização ao cumprimento da sua missão e ao alcance da sua visão.

Dessa forma, a controladoria pode ser vista como uma função que é exercida dentro da organização. Essa função comporta os estudos das melhores práticas para serem adotadas, a escolha dos procedimentos, das rotinas e dos modelos mais efetivos nas mais diversas atividades da empresa. No quadro a seguir, apresentamos a opinião de alguns autores que concebem a controladoria como uma função.

Nakagawa (1993)
Os modernos conceitos de Controladoria indicam que o Controller desempenha sua função de controle de maneira muito especial, isto é, ao organizar e reportar dados relevantes exerce uma força ou influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa.
Figueiredo e Caggiano (2004)
O Controller é o chefe da Contabilidade, aquele que supervisiona e mantém os arquivos financeiros formais da empresa, embora suas funções não tenham 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.

2.3.1 Funções Típicas da Controladoria

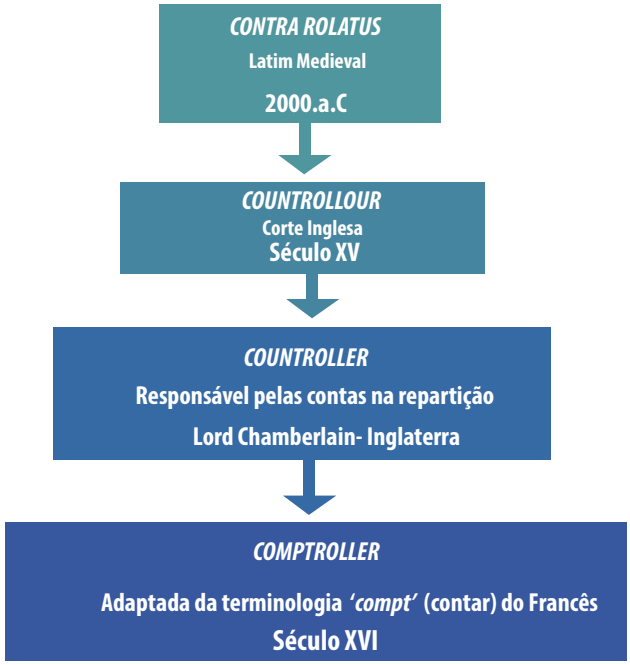
De uma forma direta, é possível afirmar que, em uma organização, a controladoria tem como função coordenar e nortear esforços nos diversos setores e atividades, servindo como apoio e orientadora para que todas as atividades sejam desenvolvidas de acordo com o planejado.

Neste sentido, a controladoria, em função do porte da organização, pode ser concebida sob diversas formas: Controladoria Financeira, Controladoria de Custos, Controladoria de Produção, Controladoria Tributária, Controladoria de Banking, Controladoria Regional, Controladoria Divisão, etc.

2.3.2 Trajetória do Controller

É importante destacar que não estamos falando de uma posição estática dentro da empresa. As funções e o próprio perfil do *controller* são dinâmicos e variam de acordo com o processo de evolução do homem, das organizações. À medida que determinado assunto, visão, ponto de vista se faz importante para o processo decisório da organização, ele começa a fazer parte das funções do *controller* e com isso altera o seu perfil ou o perfil desejado para quem vai ocupar esta função.

O termo *controller* sofreu várias alterações no decorrer da história. No Brasil, o profissional que desenvolve as funções relacionadas à controladoria hoje é denominado de *controller.* Esse termo, segundo Crow (1927), citado por Lunkes (2013, pag.26), tem origem do latim medieval, que era utilizado para a função de controle da movimentação dos recursos. Ferrari at al (2013) apresenta a evolução da seguinte forma:



Fonte: Lunkes e Schnorrenberger (2009) / Ilustração: Marcone Silva

Entretanto temos:

> 1960-1965: Baixa demanda devido à baixa complexidade dos negócios. Maioria das organizações com controle familiar.
>
> 1966-1969: Rápido crescimento da demanda graças ao aumento de fluxo de investimento direto, trazendo para o país empresas de maior porte e complexidade, em sua maioria norte-americanas.

Anos 80: Consolidação do controller no mercado. Crescimento na requisição da função de administrador tributário.

Anos 90: Domínio do idioma inglês e de softwares passaram a ser atributos básicos. Exigência de domínio em um terceiro idioma e pós-graduação.

2.3.3 Perfil

Oro at al (2009) informa que, no final da década de 1970, uma publicação como a de Kanitz (1977) destacava que os primeiros controladores foram recrutados entre os homens responsáveis pelo departamento de contabilidade ou então pelo departamento financeiro da empresa, deixando bem claro que a Controladoria não é apenas um administrador do sistema contábil da empresa, e, por isso, os conhecimentos de contabilidade ou finanças não são únicos, embora sejam fundamentais para o desempenho de tal função.

Figueiredo e Caggiano (2004) mencionam que o campo de atuação dos profissionais de Controladoria requer um conhecimento multidisciplinar, no qual o *controller* assume o papel de um gestor responsável pelo gerenciamento do sistema de informação. Nesse sentido, o controller dá suporte ao processo de tomada de decisões, produzindo relatórios que traduzam adequadamente a realidade patrimonial financeira e econômica da empresa.

Siqueira e Soltelinho (2001), em estudo exploratório realizado a partir de anúncios requisitando *controllers*, observam que o uso do profissional de Controladoria pelas organizações brasileiras acompanha ciclicamente momentos bons da economia, então coincidindo com investimentos externos. Tal observação aponta para o surgimento da figura desse profissional, no país, ainda na década de 1950. Concluem os autores salientando que a análise aponta para um profissional de sólida formação e com visão estratégica.

Devido à habilidade de trabalhar com informações de ordem econômico-financeira, os profissionais de finanças e contabilidade foram os primeiros executivos a ocupar esse cargo. A crescente expansão das organizações e a inserção de novas competências na gestão das mesmas trouxeram ao meio outros profissionais, como engenheiros, administradores, profissionais da área de sistemas, entre outros, que também ocupam o referido cargo.

Beuren (2002) destaca a mudança de perfil do profissional da Controladoria, modificado ao longo do tempo pelo dinamismo dos negócios empresariais. A autora explica que algumas empresas possuem divisões operacionais onde foi criada a figura do *controller* operacional.

Roehl-Anderson at all (2000) comentam a existência de mais de um nível de Controladoria dentro da empresa, sendo que as suas responsabilidades respeitam as peculiaridades, ou a missão em uma leitura livre, de cada nível hierárquico.

Nesse contexto, as premissas indicam que o profissional de Controladoria demanda competências e habilidades gerenciais necessariamente adequadas ao ambiente de gestão de negócios. Independentemente do nível organizacional em que estará atuando (operacional, gerencial ou estratégico), sua função será de gerência.

Robbins (2000) expressa que as habilidades gerenciais estão relacionadas ao comportamento e competências imprescindíveis para que se exerça determinado cargo. No que se refere às competências, estas estariam relacionadas ao fazer, executar operacionalmente, dentro de determinado padrão.

Bateman (1998) destaca a importância das habilidades individuais e sugere o agrupamento delas em três categorias: habilidades técnicas; interpessoais e de comunicação; conceituais e de decisão. Elas se referem a à execução de uma tarefa especializada, gestão de pessoas e as habilidades ligadas ao processo decisório, em nível estratégico, respectivamente.

Neste momento, vamos assistir ao vídeo da TV Geração Z, da ANEFAC – Associação Nacional dos Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade – e sobre a função da controladoria no Brasil, como unidade administrativa, mas também sobre a função do *controller* que está disponível em:

https://www.youtube.com/watch?v=-eMhGpM5rks

Em seguida, acesse nosso ambiente virtual e realize essas três ações:

Ação 1 - Anexe uma lista com os pontos da fala do entrevistado que é suportado aqui em nosso book, ou seja, coisas que ele falou e que estão de acordo com o que temos aqui em nosso book.

Ação 2 - Faça também uma lista das falas que não fazem parte desta nossa discussão para discutirmos tudo no nosso Fórum 003, inclusive o motivo de não abordarmos.

Ação 3 – Assista outros 10 (dez) vídeos, de sua escolha, sobre controladoria, liste o endereço de acordo com o que você aprendeu em metodologia, cite o autor e compare a fala deles com a do vídeo acima – faça um estudo comparativo para identificar se há diferença conceitual.

Observe, no vídeo da ANEFAC, que o apresentador faz um relato sobre indicadores e assuntos de ordem financeira do Brasil e do mundo. Não esqueça que, ao abordarmos a

controladoria como conjunto de conhecimentos de diversas ciências, estamos falando de economia, contabilidade, administração, psicologia, etc

O vídeo é um bom exemplo de aspectos que nós, como *controllers*, devemos estar atentos. Não é só a relação de indicadores internos da organização, mas da sua relação com o ambiente em que está inserida e de como a economia, por exemplo, impacta as decisões organizacionais.

2.3.4 Função do Controller

A função do controller varia entre as organizações, dependendo de seu porte empresarial e sua estrutura organizacional para definir quais são as funções que ele irá desempenhar.

Para Kanitz (1977, *apud* ORO, 2009), a função básica do controlador consiste em dirigir e, na maioria das vezes, implantar os sistemas de:

a. Informação: compreende os sistemas contábeis e financeiros da empresa, sistemas de pagamento e recebimento, folha de pagamentos, etc.;

b. Motivação: cabe a ele prever o efeito de novos sistemas de controle sob o comportamento das pessoas diferentemente atingidas;

c. Coordenação: o controlador é o primeiro a tomar conhecimento de eventuais inconsistências dentro da empresa;

d. Ser capaz de ter os olhos voltados para o futuro, pois o passado não pode ser modificado;

e. Dar informações e fornecer relatórios quando solicitado;

f. Prosseguir insistentemente em seus estudos e interpretações, mesmo que os executivos das áreas controladas não dispensem atenção imediata àqueles assuntos;

g. Assumir a posição de conselheiro, não de crítico;

h. Ser imparcial; ser capaz de "vender" suas ideias aos demais executivos da empresa; ser capaz de compreender que a contribuição de suas funções para as outras áreas sofre limitações.

i. Avaliação: interpretar os fatos e avaliar se determinado resultado é bom. E, em caso negativo, identificar os pontos que precisam ser corrigidos;

j. Planejamento: avaliar o passado é uma das primeiras etapas para planejar o futuro;

k. Acompanhamento: consiste em acompanhar de perto a evolução dos planos traçados.

Anthony e Govindarajan (2002) comentam que o *controller* é a pessoa responsável por projetar e operar o sistema de controle gerencial, e que na verdade, em muitas empresas, ele é chamado de gerente financeiro. Assim complementam que o *controller* tem normalmente as seguintes funções:

a. Coligir e operar informações, e projetar e operar sistemas de controle;

b. Preparar demonstrações e relatórios financeiros;

c. Preparar e analisar relatórios de desempenho;

d. Supervisionar os procedimentos contábeis e da auditoria interna;

e. Contribuir na gestão de pessoas do nível gerencial em assuntos relativos à função de Controladoria.

Tung (1993) explica que, para o *controller* desempenhar bem suas funções, deve possuir certas qualidades indispensáveis, como:

a. Ser capaz de prever os problemas que possam surgir e de coletar as informações necessárias para se tomarem decisões;

b. Ser capaz de prever o aparecimento de problemas nos diferentes departamentos, bem como providenciar os elementos para as soluções devidas;

c. Fornecer as informações na linguagem do executivo que as receba;

d. Traduzir os fatos e estatísticas em gráficos.

Quadro resumo dos autores sobre a compreensão da função do *controller:*

Autor	Função
Figueiredo e Caggiano (1997, p. 28)	É o gestor encarregado do departamento de controladoria; seu papel é. por meio do gerenciamento de um eficiente sistema de informação, zelar pela continuidade da empresa, viabilizando as sinergias existentes, fazendo com que as atividades desenvolvidas conjuntamente alcancem resultados superiores aos que alcançariam se trabalhassem independentemente.
Figueiredo e Caggiano (1997)	Gestor responsável pelo gerenciamento do sistema de informação, oferecendo suporte ao processo decisório e produzindo relatórios que traduzam adequadamente a realidade financeira e econômica da organização.
Crepaldi (200, p. 24)	Define e controla todo fluxo de informações da empresa, garantindo qua as informações cheguem aos interessados dentro de prazos adequados e que a alta administração somente receba informações úteis à tomada de decisão.
Mosimann e Fisch (1999, pg. 125)	O *controller* deve ainda, persuadir os gestores e seus respectivos superiores hierárquicos a avalizarem as ações corretivas necessárias em suas áres. Além disso, deve julgar os resultados das providências propostas pelos gestores, sob o ponto de vista econômico.
Garrison (1976, p. 7; apud MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 89)	Faz parte da cúpula administrativa e participa ativamente nos processos de planejamento e controle empresarial.
Oliveira, Perez Júnior e Silva (2011, p. 13)	Cabe ao *controller* assessorar o principal executivo e os demais gestores na definição estratégica, fornecendo informações rápidas e confiáveis sobre a empresa.

Ilustração: Marcone Silva

2.3.5 Mercado X Perfil do Controller

A seguir apresentamos as conclusões de uma pesquisa, apresentada na dissertação "O Perfil Profissional do Controller e as Funções de Controladoria: um estudo da atual necessidade do mercado de trabalho", de Celma Duque, Mestre em Ciências Contábeis pela UFPE e professora da Universidade Federal de Goiás, disponível para consulta no site do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da UFPE.

Segundo a pesquisa, o salário ofertado para o *controller*, profissional que exerce atividades em controladoria, por médias e grandes empresas nacionais e multinacionais, varia

de R$ 8 mil a R$ 22 mil (2010/2011). O salário é atrativo e, para alcançar esse patamar de remuneração, o *controller* precisa de muito mais que um diploma de graduação em Ciências Contábeis, porque não há essa exigência do mercado para o profissional em questão.

O perfil exigido envolve habilidades em liderança, proatividade e comunicação, conhecimentos e competências nas áreas de gestão, produção, finanças, planejamento, relatórios e análises contábil e financeira. Esse conjunto de conhecimentos não está ligado a um perfil de curso específico e o aspirante ao cargo precisará de conhecimentos que vão além da formação em qualquer curso de graduação ou especialização.

Duque (2011) frisa que há uma predominância para os contadores por terem uma formação voltada para gestão e administração sendo mais fácil para o contador entender as questões de finanças, por conhecer de mercado, indústria e tudo o que envolve atividade empresarial. Mas o campo não é restrito, não existe a formação específica, mas a existência de habilidades e competências, cuja formação acadêmica não está associada a um perfil específico, o que permite a disciplinaridade, aumentando a necessidade e o desejo de capacitação e habilitação. O controle nasce das finanças e da contabilidade nas controladorias.

As conclusões resultam da análise de dados de 492 anúncios publicados nas empresas de seleção e recrutamento: *on-line Catho, Manager, Michel Page e Rhobert Half*, entre os meses de abril e agosto de 2010. Para as informações obtidas através dos anúncios, consideraram-se os perfis técnico, de gestão e de comportamento, baseadas nas atividades requeridas para o profissional, que vão dos conhecimentos na área de planejamento estratégico e de gestão de pessoas até o controle de custos administrativos, financeiros e de produção de bens e serviços.

Para o perfil técnico, foram identificadas exigências de habilidades em rotinas financeiras, legislação societária e tributária, rotinas contábeis, elaboração das demonstrações contábeis, sistema de informação e normas internacionais. Para o perfil de gestão, o candidato deveria estar apto a administrar atividades que envolvem relatórios, controle, custos, orçamento, análise financeira e contábil, planejamento, estudos e projetos dirigidos e controle interno. No quesito comportamental, o perfil exigido envolveu competências em gestão de pessoas, trabalho em equipe, liderança, visão global, proatividade, comunicação oral e flexibilidade.

Apesar de não ter focado na investigação da grade curricular dos cursos de graduação e de pós-graduação em Ciências Contábeis, a pesquisadora aponta para a necessidade de oferta de disciplinas que contemplem estudos nas áreas de comportamento, tais como oratória, liderança, motivação e proatividade.

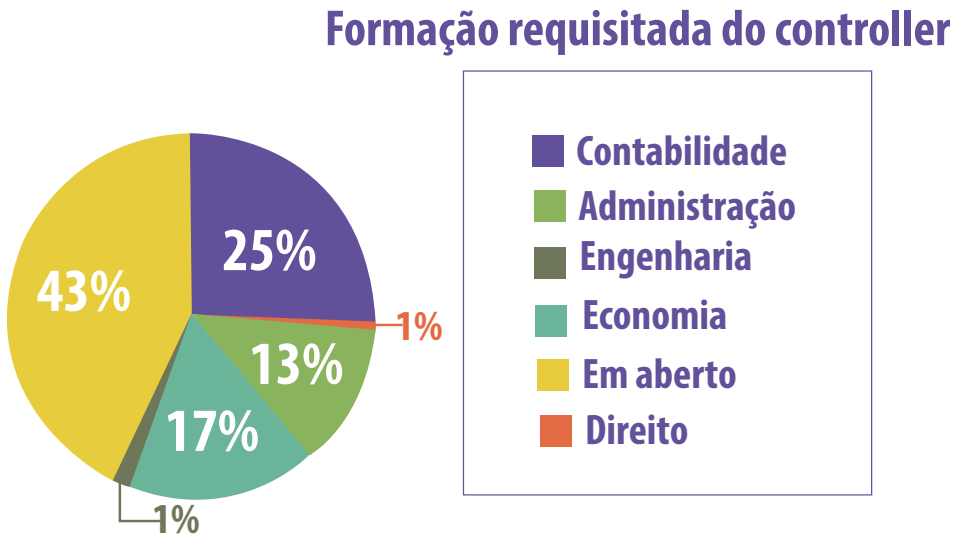
> O que existe são especializações em Controladoria, nas quais procura-se desenvolver habilidades dentro de enfoque específico que é dado pelo conjunto das disciplinas oferecidas. Algumas habilidades e competências precisam ser natas, como as do quesito comportamental, outras precisam ser desenvolvidas em paralelo, como aprender idiomas. (DUQUE, 2011, p. 54)

Formação requisitada:

Formação	Frequência	%	% válido	% acumulado
Contabilidade e afins	122	41,4%	56,7 %	56,7%
Contabilidade	69	23,4%	32,1%	88,8%
Administração	12	4,1%	5,6%	94,4%
Engenharia	9	3.1%	4,2%	98,6%
Outros	2	0,7%	0,9%	99,5%
Economia	1	0,3%	0,5%	100%
Total	**215**	**72,9%**	**100%**	
Não mencionado	80	27,1%		
Total	**295**	**100,0%**		

Fonte: Duque (2011, p. 55) / Ilustração: Marcone Silva

Atividades solicitadas ao controller



Fonte: Duque (2011, p. 60) / Ilustração: Marcone Silva

Em linhas gerais, podemos afirmar que o *Controller* é o executivo responsável pelas normas, controles, metas, objetivos, orçamentos, contabilidade, finanças, informática e pela criação de sinergia entre os setores da organização.

Nesse contexto, podemos considerar como função principal a obtenção e geração, interpretação das informações que possam ser usadas na formulação da política empresarial, na execução dessa política e principalmente no processo de tomada de decisão no dia a dia da organização.

Em algumas falas, a denominação de *Controller* é entendida como se esta função estivesse relacionada, especificamente e unicamente, com Controle, Controlar.

Na realidade, o *Controller* envolve-se no planejamento, no processo de tomada de decisão, no desenho de sistemas operacionais e de informações, inclusive de incentivos motivacionais, e em diversas outras tarefas do dia a dia da organização, apoiando e orientando os gerentes em decisões operacionais com vistas a nortear a organização como um todo em suas decisões estratégicas.

Agora, assista ao vídeo Perfil do Profissional *Controller* disponível em:

> http://g1.globo.com/sp/campinas-regiao/bom-dia-cidade/videos/v/conheca-o-perfil-do-profissional-controller-para-atuar-nas-empresas/2610876/

Após assistir ao vídeo, acesse nosso ambiente virtual de aprendizagem e anexe um documento resumo com as falas que mais lhe despertaram interesse sobre o assunto, se possível faça isso gravando um vídeo de até no máximo 05(cinco) minutos.

Na próxima aula, sobre a Visão Sistêmica e Mudanças no Ambiente Empresarial, você vai poder entender porque, em um contexto cada vez mais dinâmico e competitivo, é indiscutível que a função empresarial é a compreensão da visão empresa como sistema aberto, a importância da determinação da Visão, Missão e Estratégia que envolvem perspectivas futuras da organização e constatar que uma das funções da Controladoria é a coordenação e otimização das atividades voltadas para a operacionalização da estratégia organizacional.

UNIDADE TEMÁTICA 03

3. UNIDADE TEMÁTICA III - CONTROLADORIA - Sistema, Missão e Visão.

Ao final desta aula você estará apto a:

- Entender por que, em um contexto cada vez mais dinâmico, a função empresarial é a compreensão da empresa sob diversas metáforas organizacionais;
- Entender a importância da determinação da Visão e Missão que envolvem perspectivas futuras da organização;
- Constatar que uma das funções da Controladoria é a coordenação e otimização das atividades voltadas para a operacionalização da estratégia organizacional.
- Discutir em nosso Fórum 004 essas afirmações acima.

Com a complexidade das operações, aumento da competitividade, novas possibilidades de relações nos mercados, evidencia-se o aumento dos riscos e os desafios que os gestores enfrentam para garantir a continuidade das organizações. Empresas que não haviam cogitado sua participação ao mercado externo veem-se, repentinamente, às voltas com a disputa de seus clientes locais com, muitas vezes, experientes competidores globais.

Em função das mudanças ocorridas na atividade econômica de forma geral, principalmente, da manufatura e produção em massa para o foco em serviços e troca e geração de informação, garantir um relatório gerencial com informações que contribuam para a continuidade das organizações tem se tornado muito mais desafiador.

A necessidade de se disponibilizar informações de forma mais tempestiva e, principalmente, com alto grau de acurácia para subsidiar o processo de tomada de decisão tem se tornado, cada vez mais, desafiador para os gestores. Nesse contexto, compreender a empresa como um sistema e entender os seus subsistemas e as mudanças que a afetam tornaram-se imprescindíveis para determinar missão e visão, e o veículo entre elas a estratégia.

3.1 SISTEMAS

Vamos iniciar esta discussão relembrando um pouco a definição de sistemas. Afinal, todo o nosso estudo de controladoria está inserido em uma organização, que é sistema aberto por natureza.

Beer (1969, p.25) apresenta-nos uma definição genérica de sistema: "Qualquer coisa que consiste em partes unidas entre si pode ser chamada de sistema", citando, como exemplo, um carro, uma tesoura ou uma economia. Todas essas "coisas", segundo o autor:

> Podem ser apontadas como agregados de pedaços e peças: mas começam a ser entendidas somente quando as conexões entre os pedaços e peças, as interações de todo o organismo, tornam-se objeto de estudo. (BEER, 1969, p. 25)

Em verdade, a teoria geral dos sistemas surgiu a partir de estudos desenvolvidos pelo biólogo alemão Ludwig Von Bertalanffy, aproximadamente em 1920, cujo propósito está na compreensão de toda forma de organização como um sistema.

Para Churchman (1972), um sistema é um conjunto de partes coordenadas para melhor realizar um conjunto de finalidades.

Para Nascimento at all (2007, p.19),

> No contexto das atividades desenvolvidas em uma empresa, sistema pode ser entendido como o conjunto de relacionamentos dinâmicos das diferentes áreas que otimiza a utilização de recursos por ela consumidos.

A Teoria Geral dos Sistemas enfoca a interdisciplinaridade e a integração entre as diversas ciências através do conceito de sistemas.

A exemplo do que vem ocorrendo em diversos ramos do conhecimento, as ideias de "sistemas" têm influenciado, de forma positiva, a compreensão dos vários assuntos no contexto das organizações empresariais.

Verifica-se, atualmente, um grande número de referências, nos mais variados ramos do conhecimento, à denominada "abordagem sistêmica". Essa abordagem refere-se a uma metodologia de estudo que permite tanto uma visão mais abrangente sobre determinado objeto, do que se considerado isoladamente, quanto uma delimitação desse objeto e do seu estudo num determinado contexto.

A despeito da complexidade que normalmente caracteriza o tratamento de diversos assuntos relacionados à empresa e à gestão empresarial, entendemos que a abordagem sistêmica constitui uma metodologia apropriada para a delimitação, a estruturação, o estudo e a compreensão deles.

São comuns aos sistemas, portanto, as seguintes características:

- Compõem-se de partes ou elementos que se relacionam de forma a constituir um todo;

- Possuem um objetivo ou uma razão que integra e justifica a reunião de suas partes;

- Delimitam-se em determinado contexto, apesar da possibilidade de serem decompostos ou compostos de forma a permitir o estudo de suas interações com elementos externos ou entre elementos internos.

Por outro lado, os sistemas podem diferenciar-se quanto a sua capacidade de interação com o ambiente em que se inserem, bem como quanto a sua capacidade de modificar suas características por meio da realização de atividade.

Em relação a sua capacidade de interação com o ambiente, os sistemas classificam-se em:

- Abertos – São capazes de interagir com seu ambiente, influenciando-o e ao mesmo tempo sendo por ele influenciado.

  Exemplo: seres vivos.

- Fechados – Sua principal característica é o seu isolamento em relação ao ambiente externo, eles não são capazes de interagir com o ambiente, não realizando transações de trocas externas.

Exemplo: relógio.

Sob o enfoque da Teoria dos Sistemas, a empresa caracteriza-se como um sistema aberto e essencialmente dinâmico, isto é, como um conjunto de elementos interdependentes que

interagem entre si para a consecução de um fim comum, em constante inter-relação com seu ambiente.

Ainda sobre este aspecto e segundo Maximiano (1992, p. 35) organização é:

> Uma combinação de esforços individuais que tem por finalidade realizar propósitos coletivos. Por meio de uma organização torna-se possível perseguir e alcançar objetivos que seriam inatingíveis para uma pessoa. Uma grande empresa ou uma pequena oficina, um laboratório ou o corpo de bombeiros, um hospital ou uma escola são todos exemplos de organizações.

Por que as organizações se modernizam e buscam adaptar-se às mudanças e falham em seus propósitos?

Uma das respostas é o fato de que, apesar de algumas organizações se esforçarem por adaptar-se às mudanças e colocarem-se no caminho da pós-modernidade, na prática, os resultados não são, sempre, os esperados. Os problemas e efeitos persistentes se devem, entre outras coisas, ao fato de que o corpo de funcionários das organizações:

- Não assimilam a visão e a estratégia da transformação;
- Perdem de vista o beneficiário da cadeia de valor (o cliente);
- Não utilizam a inteligência da organização para aumentar sua competitividade;
- Não captam fidelizam e/ou desenvolvem seu capital humano;
- Concentram seus esforços em mudanças técnicas mais que em pessoas.

A maneira como uma empresa se organiza e funciona pode ser convertida em uma vantagem, pois, ante as variações do entorno, uma organização vigorosa e de classe competitiva é aquela que não somente tem a capacidade de diagnosticar-se, como também de autodisciplinar-se em processos de transformação profundos que lhes permitem corrigir e trocar de rumo além de abrirem novos horizontes.

Estar em condições de prevenir mais do que de reagir requer um diagnóstico integral da organização como sustentáculo de uma estratégia para elevar a capacidade de adaptação às mudanças. Aquela organização que não é capaz de autoavaliar-se e renunciar à autocomplacência está condenada ao uso indiscriminado de reformas como receitas mágicas, ao desequilíbrio e à atrofia progressiva de seus componentes.

Nesse contexto, o sistema de gestão empresarial pode ser entendido como o conjunto de conceitos e técnicas de gestão que dão suporte à ação administrativa nas várias atividades que compõem a tarefa empresarial. Auxiliam a:

- Definir a razão de ser da empresa;
- Planejar, dirigir, organizar, executar e controlar as atividades;
- Estabelecer o entendimento e as relações entre as pessoas;
- Obter informações necessárias para operar e gerenciar o empreendimento.

3.1.1 Subsistemas Empresariais

Como componentes do Sistema Empresarial, são identificados subsistemas que interagem no sentido do cumprimento de sua missão. Segundo Catelli (2010) São eles:

- Subsistema Institucional - Propicia os instrumentos que permitam converter os motivos, necessidades, crenças, valores dos empreendedores em definições que caracterizem a razão de ser da empresa;
- Subsistema Gerencial - Fornece os instrumentos para estabelecer orientações específicas, dotando a administração do suporte necessário para a definição do futuro, dos rumos e dos resultados esperados (Planejamento); coloca os planos em execução (direção); avalia os resultados; e promove as ações corretivas (controle), em caráter permanente;
- Subsistema Operacional - Fornece os instrumentos para a administração definir quais são as operações do empreendimento e como devem ser executadas, garantindo que elas sejam realizadas de forma integrada, com os métodos corretos e os recursos adequados.
- Subsistema Organizacional - Dota a administração de instrumentos que permitam a subdivisão da tarefa empresarial em funções específicas e a designação de pessoas qualificadas para assumir as responsabilidades;
- Subsistema de Comunicação - Fornece os processos e os meios para que a administração promova a interação entre os empreendedores, colaboradores, clientes, fornecedores, entidades representativas da sociedade;
- Subsistema de Informação - Produzi as informações necessárias para suporte à execução e ao gerenciamento de cada operação e da empresa como um todo;

- Subsistema Humano Comportamental - Inclui o conjunto de instrumentos que auxiliam a administração no seu esforço de mobilizar as pessoas e de buscar a adequação do comportamento individual e coletivo aos requisitos da tarefa empresarial.

3.2 VISÃO

O futuro sempre foi um enigma para os seres humanos e um dos principais fatores que guia os desejos de superação e controle individuais e coletivos.

Construir uma VISÃO não é chegar a uma situação definitiva. Ao contrário, ao chegarmos ao lugar desejado, nós daremos conta da riqueza e amplitude do pensamento que proporciona o saber do que queremos e do que não queremos. Trabalhar na realização de uma Visão é como ampliar as coordenadas, galgar passo a passo a ascensão, reconhecendo que não existem limites, senão outros riscos mais altos na organização. A Visão das organizações é devida a seus líderes e agentes de mudanças.

VISÃO significa a explicitação do que se idealiza para a organização. Envolve desejos de onde se quer chegar, compreendendo temas como valores, desejos, vontade, sonho e ambição.

A visão pode ser considerada como os limites que os principais responsáveis pela empresa conseguem enxergar dentro de um período de tempo mais longo e uma abordagem mais ampla. É uma articulação das aspirações de uma empresa a respeito de seu futuro. É algo que se vislumbra para o futuro desejado da empresa.

3.2.1 Características da Visão Empresarial.

A Visão nasce de: uma necessidade; um problema; uma crise positiva ou negativa; uma referência; uma ideia; uma intenção ou desejo; um dom ou virtude; uma revelação; uma combinação de fatores.

A visão é qualitativa; convida à transformação, porque expõe a necessidade de uma mudança positiva e progressiva. É demandante e alentadora. Constitui uma força vital e poderosa, porque significa benefícios para todos. É atemporal, isto é, não é fácil definir um período ou uma data precisa para o seu cumprimento. A Visão se conceitualiza de maneira estática no tempo, porém sua consecução tem uma projeção dinâmica. Além disso, a Visão implica a aceitação do movimento em busca de novos horizontes.

Requer um alto nível de sensibilidade e percepção do presente com sentido de transcendência. Atenta contra a realidade atual, porque rompe as regras e paradigmas tradicionais. É sistêmica. Deve definir-se com amplitude e detalhe. É definida pelos líderes em combinação com os dirigentes e aquelas pessoas que têm maior contato no interior e exterior da organização. Ajuda a definir a razão da existência da organização. Deve ser compatível e articular-se com as visões dos grupos e indivíduos da instituição. Deve internalizar-se adequadamente na organização, além de ser conhecida, compartilhada e respaldada pelos seus integrantes.

Delineamento da Visão, segundo Quigley (1994):

- Estabeleça sua visão de forma clara quanto ao objetivo do lucro;
- Defina e respeite os direitos das pessoas;
- Certifique-se de que a Visão e os valores se direcionam aos focos básicos: clientes, funcionários, fornecedores;
- Incremente sua participação de mercado e lucratividade pelo aumento da percepção pelos consumidores de seus produtos e serviços, em relação a seus concorrentes;
- Desenvolva uma cultura de atuação para resultados em sua empresa.

Exemplos:

Empresa	Visão Míope	Visão ampla
Arisco	Tempero	Alimentos
Citibank	Serviços Financeiros	Soluções Financeiras
Esso	Combustível	Energia
Kopenhagen	Chocolate	Presentes
Estrela	Brinquedos	Alegria

Ilustração: Marcone Silva

Exemplos de Visão:

- "Ser reconhecida como a empresa mais criativa do mundo" (3M);
- "Construir um site onde todos possam comprar qualquer coisa" (Amazon.com);
- "Ser o líder mundial em imagem" (Kodak);
- "Um lugar cativante para investir, para fazer as compras e para trabalhar" (Sears);

- "Eliminar os abusos contra o meio ambiente e promover soluções ambientais" (Greenpeace).

3.3 MISSÃO

É uma declaração concisa, com foco interno, da razão de ser da organização, do propósito básico para o qual se direcionam suas atividades e dos valores que orientam as atividades dos empregados.

MISSÃO é a expressão da razão de existência de uma organização, é a função que esta desempenha de modo a tornar útil sua ação, justificar seus lucros do ponto de vista de seus proprietários e da sociedade em que atua. Corresponde a um horizonte dentro do qual a empresa atua ou poderá atuar.

Os subitens que se seguem se originam do texto Andrade (2010), que descreve estratégias de gestão:

3.3.1 Questões facilitadoras para definição da Missão

- Fazer o quê? (qual o nosso negócio?);
- Para quem?
- Onde?
- Como? (desafio, diferencial);
- Com que finalidade? (Grupos de Interesse).

3.3.2 Grupos de interesse

- Cliente: qualidade, preço, prazo;
- Funcionários: remuneração, condições de trabalho;
- Fornecedores: relações estáveis, éticas, satisfatórias;
- Comunidade: geração de empregos, zelo pelo meio ambiente;
- Governo: impostos, investimentos etc.

3.4 DIFERENÇAS ENTRE VISÃO E MISSÃO

3.4.1 Visão

- É o que se sonha para o negócio;
- É "aonde vamos";
- É o passaporte para o futuro;
- Projeta "quem desejamos ser";
- Energiza a empresa;
- É inspiradora;
- Focaliza no futuro;
- É mutável conforme os desafios.

3.4.2 Missão

- Identifica o negócio;
- É a partida;
- É a carteira de identidade da empresa;
- Identifica quem somos;
- Dá rumo à empresa;
- É motivadora;
- Foco do presente para o futuro;
- Vocação para a eternidade.

Exemplos de Missão:

- McDonalds: Satisfazer o apetite do mundo inteiro com boa comida, bem servida, a preço acessível.
- Rede Globo: Contribuir para o progresso cultural, político, econômico e social do povo brasileiro, através da educação, da informação e do entretenimento.

• IBM: Criar valor, oferecendo produtos e serviços que ajudem os clientes a ter sucesso: serviços, *software*, produtos e tecnologia.

3.5 METÁFORAS ORGANIZACIONAIS

Consideramos que é fundamental que o gestor, ou controller, entenda o contexto dos seus sistemas. Portanto quanto mais o profissional sabe sobre a organização em que trabalha, maiores serão suas chances de realizar um trabalho de qualidade.

Abaixo apresentamos uma forma de enxergar as organizações via metáforas, elas constam do livro de Gareth Morgan (1998), Imagens da Organização, e nos auxiliam a compreender o sistema empresa.

Em seu livro, Morgan (1998, p. 21) expõe que:

> A metáfora é uma figura de linguagem comparativa frequentemente usada para dar um toque criativo a nossa maneira de falar, como quando dizemos que "a vida é um jogo" ou que "o mundo é um palco". Mas a natureza e o efeito da metáfora são muito mais completos, muito mais fundamentais. É uma força primária através da qual os seres humanos criam significados usando um elemento de sua experiência para entender outro. Imagine o quanto nossa comunicação seria monótona e estática se só pudéssemos descrever alguma coisa como ela mesma: por exemplo: "O mundo é um mundo. " A metáfora dá-nos a oportunidade de alargar nosso pensamento e aprofundar nosso entendimento, permitindo-nos ver as coisas de maneiras novas e agir de maneiras novas.

No livro, ele apresenta oito metáforas possíveis para se compreender as organizações e o faz a partir de uma extensa revisão bibliográfica sobre teoria organizacional.

Para Morgan (1998), metáforas são uma maneira de pensar e uma maneira de ver as coisas. Ressalte-se que o modo como a organização é concebida, entendida (metáfora), é que determina os seus subsistemas, como visto anteriormente: o de Gestão (orientação do como fazer); o Físico-operacional (estrutura funcional); o Social (elementos humanos que dela fazem parte); o Institucional (crenças e valores); o Organizacional (autoridade e poder); e o Informacional (interliga os subsistemas).

Muito resumidamente, são elas:

3.5.1 Máquinas

Fonte: Pixabay

Há uma ênfase na visão de que as partes têm um papel bem definido no funcionamento do todo. Nessa metáfora, entendemos que a organização opera de uma maneira rotineira, eficiente, confiável e previsível.

Morgan (1998, p.37) relata que

> As organizações raramente são estabelecidas como fins em si mesmas. Elas são instrumentos criados para alcançar outros fins. A palavra "organização" deriva da palavra grega organon, que significa ferramenta ou instrumento. Não é de se surpreender que ideias sobre tarefas, metas, propósitos e objetivos tenham-se tornado conceitos organizacionais tão fundamentais, uma vez que ferramentas e instrumentos são dispositivos mecânicos inventados e desenvolvidos para ajudar a realização de alguma atividade voltada para alguma meta.

> As organizações que são planejadas e operadas como se fossem máquinas são geralmente chamadas de organizações burocráticas. Contudo, a maioria das organizações é, até certo ponto, burocratizada, pois o modo de pensar mecanicista afetou nossas concepções mais básicas do que seja uma organização. Quando falamos sobre organização, geralmente temos em mente um estado de relações ordenadas entre partes claramente definidas que têm alguma ordem determinada. Embora a imagem possa não ser explícita, estamos falando de um conjunto de relações mecânicas. Falamos sobre organizações como se elas fossem máquinas e, consequentemente, tendemos a esperar que funcionem como máquinas: de maneira rotineira, eficiente, confiável e previsível."

Segundo Morgan (1998, p.42) Quando um engenheiro projeta uma máquina, sua tarefa é definir uma rede de partes interdependentes arranjadas numa sequência específica e ancoradas por pontos de resistência ou rigidez precisamente definidos. Os teóricos clássicos tentaram chegar a um projeto semelhante em sua abordagem à organização:

- Eles conceberam a organização como uma rede de partes.

O foco está sobre as funções e departamentos funcionais, como produção, marketing, finanças, pessoal, pesquisa e desenvolvimento, que são ainda especificados como redes de tarefas definidas com precisão. As responsabilidades dos cargos interligam-se de tal forma que se complementam tão perfeitamente quanto possível e se inter-relacionam através da cadeia escalar de comando expressa no clássico dito "um homem, um chefe".

- Eles planejaram a estrutura organizacional tão precisamente quanto possível através dos padrões de autoridade, por exemplo, em termos de responsabilidades dos cargos e do direito de dar ordens e exigir obediência.

Padrões de autoridade servem como pontos de resistência e coordenam atividades, restringindo-as em certas direções e encorajando-as em outras. Dando atenção detalhada aos padrões de autoridade e ao processo geral de direção, disciplina e subordinação do indivíduo ao interesse geral, os teóricos clássicos procuraram garantir que quando os comandos fossem emitidos do topo eles fluiriam através da organização de maneira precisamente predeterminada para criar um efeito precisamente determinado.

3.5.2 Organismos Vivos

Fonte: Pixabay

O conceito de sistema aberto da biologia considera que tudo nasce, cresce e morre. A preocupação está nos aspectos de adaptação ao meio ambiente, nos ciclos de vida, os fatores que influenciam a saúde organizacional, as diferentes espécies de organização, e as relações entre essas diferentes espécies.

Para Morgan (1998, p.54), esta

> metáfora sugere que diferentes ambientes favorecem diferentes espécies de organizações baseadas em diferentes métodos de organização e que a congruência com o ambiente é o fator de sucesso. Vamos pensar nas organizações como se elas fossem organismos. Desta forma, vamos vê-las como sistemas vivos, que existem em ambientes mais amplos dos quais dependem para a satisfação de várias necessidades. E quando examinamos o mundo organizacional, começamos a ver que é possível identificar diferentes espécies de organização em diferentes tipos de ambientes. Assim como encontramos ursos polares nas regiões árticas, camelos nos desertos e jacarés nos pântanos, notamos que certas espécies de organizações se "adaptam" melhor a determinadas condições ambientais do que outras. Vemos que as organizações burocráticas tendem a funcionar mais eficientemente em ambientes estáveis e, de certa forma, protegidos e que espécies muito diferentes são encontradas em regiões mais competitivas e turbulentas, tais como os ambientes de empresas de alta tecnologia no setor aeroespacial e da microeletrônica.

Segundo Morgan (1998, p.70) desde a década de 1960, centenas de pesquisas aprofundaram o trabalho de especificar as características organizacionais e seu sucesso em lidar com diferentes tarefas e condições ambientais, acrescentando uma riqueza de pontos de vista ao contínuo mecânico-orgânico desenvolvido por Burns e Stalker. A idéia evoluiu para o conceito de que diferentes "espécies" de organização são necessárias para atender as exigências de diferentes ambientes. Por exemplo, Henry Mintzberg identificou cinco tipos de organizações:

- a máquina burocrática,
- a forma divisionalizada,
- a burocracia profissional,
- a estrutura simples e
- as espécies a que nos referimos como adhocracias.

Dentro de cada espécie, a organização eficaz depende do desenvolvimento de um conjunto de relações coesas entre o plano estrutural; da idade, tamanho e tecnologia da empresa; e das condições do setor de atividades em que ela funciona.

3.5.3 Cérebros

Fonte: Pixabay

Entende-se a organização como sendo capaz de processar informação, aprender e ser inteligente. A palavra-chave é a inteligência organizacional que propiciaria a auto-organização para lidar com aspectos de evolução.

Segundo Morgan (1998, p. 95)

> cada aspecto do funcionamento organizacional depende do processamento de informações de uma forma ou de outra. Os burocratas tomam decisões processando informações com referência às regras apropriadas. Os administradores estratégicos tomam decisões desenvolvendo políticas e planos que, por sua vez, fornecem um ponto de referência para o processamento de informações e a tomada de decisões por outros administradores. Os computadores automatizam os fluxos de informações complexas e, com o desenvolvimento da Internet, das "intranets" e de outras redes de comunicação eletrônica, estamos descobrindo que as organizações estão tornando-se sinônimo de decisões, políticas e fluxos de dados que determinam a prática diária. As organizações são sistemas de informações. São sistemas de comunicações. E são sistemas de tomada de decisões. Portanto não é um exagero considerá-las como cérebros processadores de informações!"

Ainda para Morgan (1998, p.90) O se pensarmos nas organizações como cérebros?

- Focalizamos sua capacidade de aprender e o processo que tanto pode atrofiar quanto aumentar a inteligência organizacional.

• Descobrimos como os resultados da moderna pesquisa sobre o cérebro podem ser traduzidos em princípios para criar organizações que aprendem.

• Entendemos como a inteligência pode ser distribuída através de uma empresa.

• Vemos como o poder da informática pode ser usado para desenvolver modos descentralizados de organização que são simultaneamente globais e locais.

3.5.4 Culturas

Fonte: Pixabay

A organização é vista como conjunto de ideias, valores, normas, rituais e crenças que sustentam a organização como uma realidade construída socialmente, isto é, um conjunto de padrões que compartilham um significado comum aos atores organizacionais e ela mesma tem a sua própria cultura.

No livro, Morgan (1998, p. 137-8) relata que

> O conceito de cultura significa que diferentes grupos de pessoas têm diferentes modos de vida. Ele é uma metáfora de considerável relevância para nossa compreensão das organizações. Em nossa tentativa de entender a cultura organizacional, vamos: • explorar a ideia de que a própria organização é um fenômeno cultural que varia de acordo com o estágio de desenvolvimento de uma sociedade, • focalizar a ideia de que a cultura varia de uma sociedade para outra e examinar como isto nos ajuda a entender variações em organizações de diferentes nacionalidades, • explorar padrões de cultura e subcultura corporativas entre e dentro de organizações e • examinar detalhadamente como os padrões de cultura são criados e mantidos e como as organizações são realidades socialmente construídas.

3.5.5 Sistema Político

Fonte: Pixabay

Destaca-se que os diferentes interesses, conflitos, negociação e poder moldam as atividades organizacionais. Organizações vistas como sistemas políticos podem ter diferentes tipos de estruturas de poder, tais como: autocracia, burocracia, tecnocracia, democracia representativa e democracia direta. Essa metáfora ajuda a desmistificar a visão racionalista da organização e dá luz à visão de que existe um jogo político entre os atores organizacionais.

Morgan (1998, p.177) expressa que

Quando examinamos as organizações por meio das lentes da política, os padrões de interesses concorrentes, conflitos e jogos de poder dominam a cena.

- Vemos a organização e a administração como um processo político.
- Identificamos diferentes estilos de governo.
- Vemos como a organização torna-se politizada devido a interesses divergentes de indivíduos e grupos.
- Reconhecemos o fato de que o conflito é uma propriedade natural de toda organização.

• Observamos muitas fontes diferentes de poder e aprendemos como podem ser usadas em nosso interesse. Se entendemos as organizações em termos políticos, aceitamos o fato de que a política é um aspecto inevitável da vida corporativa.

3.5.6 Prisões Psíquicas

Fonte: Pixabay

Aqui se questiona se as organizações não são uma maneira através da qual pessoas se tornam reféns de seus próprios pensamentos, ideias, crenças e preocupações que são originárias de seu consciente ou inconsciente; de que maneira o indivíduo projeta seus aspectos psíquicos na formação de um ambiente de grupo.

Morgan (1998), nas páginas 215 e 216 do seu livro, questiona:

> E se considerássemos as organizações como sistemas prisioneiros de seus próprios pensamentos e ações? Obsessões, prisões mentais, sexualidade latente, narcisismo, medo da morte, emoções fortes, ilusões de controle, ansiedades e mecanismos de defesa tornam-se o foco da atenção.
>
> • Vemos que as organizações sempre têm um significado inconsciente.
>
> • Compreendemos que as forças psíquicas podem agir como dimensões ocultas da organização que encorajam ou bloqueiam a inovação.
>
> • Prestamos especial atenção a como atitudes congeladas e forças inconscientes podem fazer com que as pessoas resistam à mudança organizacional.
>
> • Reconhecemos o poder e o significado do que, superficialmente, parece irracional.

• Reconhecemos como podemos nos tornar prisioneiros de nossas maneiras de pensar e como, se quisermos, esse padrão pode ser mudado".

Ao tempo em que responde:

> Explorando as teorias psicanalíticas que apoiam esta perspectiva, ganhamos uma percepção detalhada sobre as ligações entre organização, o inconsciente e o comportamento, que geralmente são ignoradas pela teoria tradicional da administração.

3.5.7 Fluxo de Transformação

Fonte: Pixabay

Na organização, o importante é entender a lógica da mudança, da evolução. Três visões de mudança são apresentadas: a organização como um mecanismo de autoprodução, isto é, ela gera a si própria; a organização mudando como reação ao ciclo de retroalimentação; e a mudança vista sob a ótica dialética, onde a organização muda face a relação entre fenômenos opostos.

Morgan (1998, p.250-251) inicia a abordagem desta metáfora citando:

> Por volta do ano 500 a.C, o filósofo grego Heráclito observou que "não se pode entrar duas vezes no mesmo rio, pois outras águas estão continuamente entrando na corrente". Ele foi um dos primeiros filósofos ocidentais a abordar a ideia de que o universo está num constante

estado de fluxo, incorporando tanto características de permanência como de mudança. Como ele observou, "tudo flui e nada permanece; tudo passa e nada continua fixo (...)

Coisas frias ficam quentes, e o quente esfria; a umidade seca, o seco se torna molhado (...) É mudando que as coisas encontram repouso". Para Heráclito, os segredos do universo seriam desvendados nas tensões e conexões ocultas que ao mesmo tempo criam padrões de unidade e de mudança.

3.5.8 Instrumentos de Dominação

Fonte: Pixabay

Organizações são vistas como formas de exploração, a essência da organização está no processo de dominação onde um grupo de pessoas impõe sua vontade a outros.

Morgan (1998, p. 300) esclarece que

> Quando vemos as organizações como sistemas que exploram seus empregados, o ambiente natural e a economia global para seus próprios fins, somos levados a uma crítica rigorosa de quase todos os aspectos da administração através da história.
>
> •. Quando pensamos na construção das antigas pirâmides ou nas atividades das empresas modernas, nossa atenção é atraída pelo processo de dominação que está por trás da atividade organizada.

> • O vício de trabalhar em excesso, os acidentes e as doenças ocupacionais, o stress social e mental passam a ser vistos como o preço imposto a um grupo de pessoas para atender aos interesses de outras.
>
> • O papel das empresas globais na exploração das pessoas e dos recursos passam a ser vistos como parte de um processo profundo de exploração. Esta metáfora cria um novo nível de consciência social e uma compreensão do porquê as relações entre grupos exploradores e explorados podem ficar tão polarizadas."

É claro que sugerimos a leitura completa do livro *Imagens da Organização*, de Goreth Morgan, disponível em nossa biblioteca. Falar nisso, você já iniciou a sua?! Eis aí um bom começo!

Como você vê a sua empresa, como vê a gerência?

Para aprofundamento das nossas discussões, leia, também, o livro *Controladoria: Conceito Ferramentas e Desafios*, disponível em nosso ambiente virtual de aprendizagem, ou acesse:

> https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/5630/1/Controladoria%20empresarial.pdf

Como os próprios autores expressam em seu prefácio:

> Este livro possui o objetivo principal de discutir um conjunto de tópicos relacionados à Controladoria, área do conhecimento com importância crescente no dinâmico mundo dos negócios. O texto apresenta desafios relevantes relacionados às diversas funções da Controladoria, envolvendo o processo de gestão de custos, a formação dos preços, a elaboração e o controle orçamentário, a gestão por processos e a nova gestão por atividades. (BRUNI e GOMES. 2010)

A seguir, adaptado dos Quadros 29 a 31 definidos por Borinelli (2006, p. 224-226), apresenta-se um quadro com resumo do entendimento desta concepção de controladoria segundo o autor.

Perspectiva 1	Definição:	Controladoria é um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional.	
	Objetos de Estudo:	1. As organizações. 2. O processo (e o modelo) de gestão como um todo, incluindo as gestões operacional, econômica, financeira e patrimonial. 3. As necessidades informacionais, consubstanciadas nos modelos de decisão e informação. 4. O processo de formação dos resultados organizacionais, compreendendo os modelos de mensuraçaõ de indentificação e acumulação.	
	Enquadramento Científico	Ciências Sociais	
	Ciências Afins:	Contabilidade Administração Economia Direito Estatística	Matemática Psicologia Sociologia Outras
Perspectiva 2	Funções:	1. Contábil: 2. Gerencial- Estratégica 3. Custos 4. Tributária 5. Proteção e Controle de Ativos 6. Controle Interno 7. Controle de Riscos 8. Gestão da Informação	

Quadro: A Controladoria em perspectiva – Adaptado de Borinelli (2006). / Ilustração: Marcone Silva

Perspectiva 3:	Definição:	Controladoria é o órgão do sistema formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e formecimento de informações de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial demandadas (i) para assessorara as demais unidades organizacionais durante todo o processo de gestão - planejamento, execução e controle - buscando integrar os esforços dos gestores para que se obtenha um resultado organizacional sinérgico e otimizado, bem como (ii) pelos agentes externos que se relacionam com a empresa, para suas tomadas de decisões.
	Missão:	Zelar pela sobrevivência e continuidade da organização, através de um processo permanente de promoção, coordenação e integração dos esforços de cada uma das partes que formam o todo organizacional, de maneira a assegurar a eficácia e a otimização do resultado econômico da entidade.
	Objetivos:	1. Subsidiar o processo de gestão em todas as suas fases; 2. Garantir informações adequadas ao processo decisório; 3. Monitoras os efeitos das decisões tomadas pelos gestores; 4. Colaborar com os gestores em seus esforços de busca da eficácia da sua área; 5. Administrar as sinergias existentes entre as áreas; 6. Zelar pelo bom desempenho da organização; 7. Viabilizar a gestão econômica; 8. Criar condições para se exercer o controle; 9. Contribuir para o contínui aperfeiçõamento de pocessos internos; 10. Desenvolver relações com os stakeholders que interagem com a empresa, a fim de identificar e atender às demandas por eles impostas à organização;
	Posição Hierárquica:	Órgão de Linha (autoridade) Órgão de Assessoria (staff)

Quadro: A Controladoria em perspectiva – Adaptado de Borinelli (2006). / Ilustração: Marcone Silva

Vamos ao nosso Fórum 004 - CONTROLADORIA – Sistema, Missão e Visão.

Depois disso nós estamos prontos para darmos seguimento a essas discussões em Contabilidade Estratégica, nossa próxima disciplina.

É hora de nos ouvirmos, todos juntos!

Bons estudos!

REFERÊNCIAS:

AICPA (American Institute of Certified Public Accountants). Os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial. Tradução Luiz Roberval Vieira Goes. 2017

ALMEIDA, L. B.; PARISI, C.; PEREIRA, C. A. Controladoria. In: CATELLI, Armando (Org.). Controladoria: uma abordagem da gestão econômica. São Paulo: Atlas, 1999.

AMBONI, Rui Otavio B. de N. A. Estratégias de gestão: processos e funções do administrador. Rio de Janeiro: Campus Elsevier, 2010.

ANTHONY, R.N.; GOVINDARAJAN, V. Sistemas de controle gerencial. São Paulo: Atlas, 2002.

ATKINSON, Anthony A. et al. Contabilidade gerencial. Tradução de André O. M. Du Chenoy Castro. São Paulo: Atlas, 2000.

BATEMAN. T. S. Administração: construindo vantagem competitiva. São Paulo: Atlas, 1998.

BEER, S. Cibernética e Administração Industrial. Rio de Janeiro: Zahar, 1969. (Tradução de (Cybernets and Management. 2 ed. Londres: The English Universities Press Ltd., 1969.)

BERTALANFFY, Karl Ludwig von. Teoria geral dos sistemas. Tradução de Francisco M. Guimarães. Petrópolis: Vozes, 1975.

BEUREN, Ilse Maria. O papel da Controladoria no processo de gestão. In: SCHIMIDT, Paulo (Org.). Controladoria: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookmann, 2002.

BORINELLI et al. Relevance Lost: uma releitura. IX Congresso Internacional de Custos, Florianópolis, SC, Brasil. 2005

BORINELLI, Márcio Luiz. Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis. Tese. Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – USP. São Paulo, 2006.

BRUNI, Adriano Leal; GOMES, Sonia Maria da SILVA. Controladoria: conceitos, ferramentas e desafios. Salvador: EDUFBA, 2010.

CATELLI, Armando. Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON. São Paulo: Atlas, 1999.

CATELLI, Armando. Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON. São Paulo: Atlas, 2010.

CREPALDI, Silvio Aparecido. Contabilidade gerencial: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DUQUE, Celma. O Perfil Profissional do Controller e as Funções de Controladoria: um estudo da atual necessidade do mercado de trabalho. Dissertação de Mestrado. UFPE 2011. Disponível em:file:///C:/Users/jsrocha/Desktop/2018/8%20ESPECIALIZACOES/ASENAC%202017%2

02018/TCC/celma%20duque%20o%20perfil%20do%20profissional%20controller.pdf

EDWARDS, Edgard O.; BELL, Phillip W. The theory and measurement of business income. Los Angeles: University of California Press, 1972.

FERRARI, M.J.; CUNHA, L.C.; LUNKES, R.J. ; BORGET, A. O perfil do controller sob a ótica do mercado de trabalho brasileiro. RIC - Revista de Informação Contábil - ISSN 1982-3967 - Vol. 7, no 3, p. 25-50, Jul-Set/2013.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. Controladoria: teoria e prática. 3. ed. Atlas: São Paulo, 2004.

GUERREIRO, Reinaldo. A meta da empresa: seu alcance sem mistérios. São Paulo: Atlas,1997.

GUERREIRO, Reinaldo. Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição a teoria na comunicação da Contabilidade. São Paulo. 1989. Tese de Doutorado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. Accounting theory. New York: Irwin, 1992.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. Teoria da Contabilidade. 5. ed. 6. reimpressão. São Paulo: Atlas, 1999.

HIDALGO, Fernando Gutiérrez. Evolucion Histórica de La Contabilidad de Costes y Gestión, de computis. Revista española de história de la contabilidad, v. 2, n. 2, p. 100-122, junho/ 2005.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 2000

LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, D. Controladoria: na coordenação dos sistemas de gestão. São Paulo: Atlas, 2009.

LUNKES João Rogério, SCHNORRENBERGER Darci, SOUZA Claudio Marcio de e ROSA Fabricia Silva da. Análise da Legitimidade Sociopolítica e Cognitiva da Controladoria no Brasil. In: R. Cont. Fin., USP, São Paulo, v. 23, n. 59, p. 89-101, maio/jun./jul./ago. 2012.

MARTIN, Nilton Cano. Da Contabilidade à Controladoria: a evolução necessária. Revista Contabilidade & Finanças, São Paulo: USP, pag 7-28 jan/abr 2002.

MAXIMINIANO, Antônio Cesar Amaru. Introdução à administração. 6 ed. São Paulo: Atlas, 1992.

MOCK, Theodore J.; GROVE, Hugh D. Measurement, accounting and organizational information. New York: John Wiley & Sons, 1979.

MORGAN, Gareth. Imagens da Organização. São Paulo: Atlas,1998.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello et al. Controladoria: seu papel na administração de empresas. Florianópolis: Editora da UFSC: ESAG, 1993.

MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. Controladoria: seu papel na administração de empresas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MOST, Keneth S. Accounting theory. 2. ed. Ohio: Grid Publishing, Inc, 1982.

MOST, Kenneth. Accounting Theory. Publisher Holt, Rinehart and Winston of Canada, 1986.

NAKAGAWA, M. Introdução à controladoria: conceitos, sistemas e implementação. São Paulo: Atlas, 1993.

NAKAGAWA, M. ABC: custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1995.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, Luis Martins de. Controladoria: conceitos e aplicações. 2. ed. São Paulo: Futura, 1998.

OLIVEIRA, L. M.; JÚNIOR, J. H. P.; SILVA, C. A. S. Controladoria Estratégica. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

ORO, Ieda Margareth et al. O Perfil do Profissional de Controladoria sob a Óptica do Mercado de Trabalho Brasileiro. Pensar Contábil, Rio de Janeiro, v. 11, n. 44, p. 5 - 15, abr./jun. 2009.

PADOVEZE, C. L. O papel da Contabilidade Gerencial no processo empresarial de criação de valor. Caderno de estudos FIPECAFI, http://dx.doi.org/10.1590/S1413-92511999000200003 São Paulo, n. 01. no.21 São Paulo May/Aug. 1999

PADOVEZE, Clóvis Luis. Sistemas de Informações Contábeis. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

QUIGLEY, Joseph V. Como os líderes a desenvolvem, compartilham e mantêm. São Paulo: Mackron Books, 1994.

ROBBINS, S. P. Administração: mudanças e perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2000.

ROEHL-ANDERSON, Janice M., BRAGG, STEVEN M. The Controller's Function: The work of the managerial accountant. 2. ed. New York: John Wiley & Sons, Inc., 2000.

SIQUEIRA, J.R. de; SOLTELINHO, W. O profissional de controladoria no mercado brasileiro: do surgimento da profissão aos dias atuais. Revista de Contabilidade & Finanças, São Paulo: USP, v.16, n.27, p. 66-77, set./dez. 2001.

SLOMSKI, Valmor. Controladoria e governança na gestão pública. São Paulo: Atlas, 2005.

SPROUSE, Robert T.; MOONITZ, Maurice. A tentative set of broad accounting principles for business enterprises. New York: AICPA, 1962.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio. Avaliação Patrimonial em Contabilidade a Valores de Entrada e de Saída. Caderno de Estudos. http://dx.doi.org/10.1590/S1413-92511992000300004 OCT.1992

TUNG, Nguyen Huu. Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática. 8.ed. São Paulo: Edições Universidade Empresa: Editora da Universidade de São Paulo, 1993.

TUNG, N. Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1974.

VATTER, W. J. Accounting Education for controllership. The Accounting Review, Sorasota, Florida. v.25, n.3, p.236-250, 1950.

YOSHITAKE, Mariano. Funções do Controller: conceitos e aplicações de controle gerencial. Dissertação de Mestrado. São Paulo: USP, 1982.

Sugestão de Bibliografia:

ANDRIESSEN, Daniel; TISSEN, René. Weightless wealth: Find your real value in a future of intangible assets. London: Financial Times Prentice Hall, 2000.

ANTUNES, Maria Thereza P. Capital intelectual. São Paulo: Atlas, 1999.

Artigo Folha on-line. Nokia tem novo presidente de operações para o Brasil. São Paulo, 20/03/2001.

HORNGREN, C.T.; FOSTER, G. & DATAR, S.M. Contabilidade de custos. 9. ed. São Paulo: Prentice-Hall do Brasil, 2004.

IJIRI, Yuji. The Foundations of Accounting Measurement: a mathematical economic, and behavioral inquiry. London: Prentice Hall International, KAM, Vernon. Accounting Theory, 1990.

NASCIMENTO, Auster M.; REGINATO, Luciane (Org.). Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

PETRASH, Gordon, Dow's journey to a knowledge value management culture. European Management Journal, v. 14, n. 4, p. 365-373, 1996.

SEBRAE. Disponível em: http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae /UFs/RJ/Menu%20Institucional/Orienta%C3%A7%C3%A3o_Planejamento%20estrat%C3%A9gico.pdf

STEWART, Thomas A. Capital Intelectual: a nova vantagem competitiva das empresas. Tradução de Ana Beatriz Rodrigues, Priscila Martins Celeste. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

STRAUSS, L.R. Profissional de ciências contábeis assume nova função na área social. Folha de São Paulo. On-line, 17/10/2002.

SULLIVAN, Patrick H. Profiting from intellectual capital. Journal of Knowledge Management, v. 3, n. 2, 1999.

SVEIBY, Karl Erik. A nova riqueza das organizações: gerenciando e avaliando patrimônios de conhecimento. Tradução de Luiz Euclydes Trindade Frazão Filho. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

SVEIBY, Karl Erik. Methods for measuring intangibles assets. Disponível em: www.sveiby.com. Acesso em: 7/01/2008.

TEIXEIRA, C.O. Contribuição ao estudo das funções e responsabilidades do controller nas organizações. Dissertação de Mestrado. FEA-USP. São Paulo, 2003.

TELES, Egberto Lucena; VARTANIAN, Grigor Haig. As teorias da decisão, da mensuração e da informação. RBC, Brasília: CFC, n. 104, p. 24-37, abr/97.

WILSON, N.C. Da contabilidade à controladoria: A evolução necessária. Revista de Contabilidade & Finanças, São Paulo: USP, n.28, p 7-28, jan./abr. 2002.

ANOTAÇÕES

ANOTAÇÕES

Universidade Federal da Bahia

Introdução à Controladoria

Vamos iniciar nossa disciplina discutindo alguns conceitos básicos em contabilidade e teorias contábeis, ao tempo que buscaremos desenvolver os mesmos sob o enfoque de outras ciências, tais como: Administração, Economia, Psicologia, Matemática, Física, etc., verificando como esses conceitos e teorias podem contribuir para resolver questões apresentadas pela Controladoria.

Em verdade, a construção do nosso debate se concentrará em atender ao gestor (controller) a tomar decisões, mesmo que para isso tenhamos que fazer uso da estrutura conceitual de outras ciências que não a Contábil. De fato, todos os nossos estudos terão como suporte informações advindas da Contabilidade, mas nem sempre será nela que encontraremos conceitos e teorias que nos permitam encontrar a melhor solução.

PROGRAD
PRÓ-REITORIA DE GRADUAÇÃO

Ciências Contábeis
UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA

SEAD
Superintendência de Educação a Distância | UFBA

UAB UNIVERSIDADE ABERTA DO BRASIL

NELT NÚCLEO DE ESTUDOS DE Linguagens & Tecnologias