



Fatores relevantes na definição do posicionamento da controladoria no novo ambiente empresarial

Relevant factors in the definition of controllership position in the new enterprise environment

Francisco Antonio Bezerra

fbezerra@furb.br

Doutor em Controladoria e Contabilidade -Docente do curso de Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau – FURB

Marines Lucia Boff

marinesboff@hotmail.com

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau – FURB

Editor Científico Responsável: Prof. Dr. Antônio Carlos Aidar Sauaia Professor no Departamento de Administração na Área de Economia das Organizações da Universidade de São Paulo

> Recebido em: 04 de agosto de 2008 Aprovado em: 13 de novembro de 2009

Resumo

Neste artigo discutem-se algumas características do mercado atual que fazem com que a Controladoria aumente sua abrangência e importância dentro das organizações. Cabe à Controladoria entender como funcionam as variáveis que controlam os aspectos relevantes na definição de suas fronteiras de atuação e também como traduzi-los em elementos que possam ser utilizados pelas empresas na otimização de seus resultados. Este artigo tem como objetivo a apresentação de fatores relevantes na definição do posicionamento da Controladoria diante desse novo ambiente empresarial. Isto será feito pela descrição de algumas das variáveis que são importantes na definição da forma de competir e que, por consequência, devem ser considerados como fundamentais na definição da atual função da Controladoria nas organizações. Em termos metodológicos, esta pesquisa classifica-se, quanto a seu objetivo, como sendo uma pesquisa exploratória e, quanto ao delineamento da pesquisa, trata-se de uma pesquisa bibliográfica.

Palavras-chave: Controladoria. Sistemas de informação. Medidas de desempenho.

Abstract

This article discusses some features of the current market that make Controllership increase its scope and importance within organizations. One function of Controllership is to understand how to work the variables that control relevant aspects in the definition of its borders, and also how to translate them into elements that can be used by companies to optimize your results. This article aims at the presentation of relevant factors in the definition of the position of Controllership into this new business environment. This will be done by the description of some of the variables that are important to describe the way to compete and, consequently, should be regarded as fundamental in description the current function of the Controllership in organizations. In terms of methodology, the









study can be classified, as to its purpose, as an exploratory search, and on the design of the research, it is a bibliographic search.

Key-Words: Controllership. Information system. Performance measures.





ISSN 1984-6606

1 INTRODUÇÃO

A humanidade tem presenciado, nas últimas décadas, o revolucionário desenvolvimento de novas tecnologias principalmente no campo da informática. Como não poderia deixar de ser, os fatores econômicos têm sofrido grande influência desse desenvolvimento.

Novas empresas estão surgindo em decorrência da abertura de novos mercados, que passaram a existir a partir do conhecimento e domínio de novas tecnologias. Zawislak (2004, p. 184) menciona que, a partir dos anos 1990, com a abertura da economia, "as empresas nacionais passaram a viver processos de decisão estratégica cada vez mais delicados e complexos", devido a algumas condições que transformaram o ambiente competitivo, conforme destaca o autor, como o aumento da concorrência interna, o surgimento de consumidores com perfil mais exigente, o advento das tecnologias da informação, principalmente a internet, as fusões e aquisições, assim como a mudança no enfoque gerencial na empresa.

Nesse meio, surgem as empresas virtuais, as quais se caracterizam pela utilização de forte aparato tecnológico e são concebidas para serem mais ágeis em termos estratégicos e competitivos.

A existência desse novo tipo de organização enseja a incorporação de novos conceitos no que diz respeito a sua própria organização, sua forma de produção e principalmente seus sistemas de informação.

Riccio e Peters (1995, p. 10) afirmam que:

[...] quando se fala em organização virtual, fala-se em termos de padrões de informação e relacionamento. O desenvolvimento de produtos virtuais irá exigir uma sofisticada rede de informações que colete dados sobre mercados e necessidades de clientes, sua combinação com os mais novos métodos de projeto e processos de produção integrados por computador e operação desse sistema com uma rede integrada, que inclui não só funcionários qualificados da empresa, mas também fornecedores, distribuidores, varejistas e mesmo clientes.

Diante do exposto, o produto virtual nasce da interação jamais vista entre as mais variadas empresas, a qual somente é possível graças a uma forte influência de novas tecnologias. A presença dessa interação entre as empresas força uma mudança de comportamento que passa pelo compartilhamento de estratégias comerciais (antes guardadas a









sete chaves) e vai até a abertura dos custos de fabricação dos produtos. A influência e a dependência entre fornecedores e clientes ficam bastante acentuadas.

Riccio e Peters (1995, p. 10) asseveram que "[...] no final, ao contrário das empresas atuais, suas predecessoras, a corporação virtual parecerá menos um empreendimento distinto e mais um aglomerado continuamente variável de atividades comuns em meio a uma vasta estrutura de relacionamentos".

Para Davidow e Malone (1993, p. 5):

[...] uma corporação virtual parecerá quase sem contornos, com a interface entre empresa, fornecedores e clientes permeável e mudando continuamente. Do lado de dentro a visão não será menos amorfa, com os tradicionais escritórios, departamentos e divisões operacionais sendo constantemente reformados de acordo com a necessidade. Até mesmo a própria visão de funcionário irá mudar à medida que alguns clientes e fornecedores começarem a passar mais tempo na empresa do que alguns de seus próprios empregados.

O principal impacto dessa nova forma de organização ocorre no gerenciamento dessas novas inter-relações entre as empresas. É necessário quebrar antigos paradigmas de gestão para que se possa obter o máximo de resultado com essa nova estrutura. Para cada caso será necessária determinada interação entre as organizações. A empresa que melhor se adaptar a essa nova realidade, competitivamente estará na frente em relação a outras organizações. Tais adaptações geram rapidez e flexibilidade, características essenciais para esse tipo de organização e para o momento em que se está vivendo.

Este artigo tem como objetivo a apresentação de fatores relevantes na definição do posicionamento da Controladoria diante desse novo ambiente empresarial. Isto será feito pela descrição de algumas das variáveis que são importantes na definição da forma de competir e que, por consequência, devem ser considerados como fundamentais na definição da atual função da Controladoria nas organizações. Metodologicamente, este artigo caracteriza-se como um estudo exploratório com delineamento bibliográfico.

2 MÉTODO E TÉCNICAS DA PESQUISA

Quanto aos objetivos, esta pesquisa caracteriza-se como exploratória. De acordo com Gil (2006, p. 43) este tipo de pesquisa "tem como principal finalidade desenvolver, esclarecer



ISSN 1984-6606



e modificar conceitos e ideias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores".

Quanto ao delineamento, caracteriza-se como pesquisa bibliográfica. Gil (2006, p. 65) destaca que "a pesquisa bibliográfica é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos".

Ruiz (2002, p. 57) ressalta que "qualquer espécie de pesquisa, em qualquer área, supõe e exige pesquisa bibliográfica prévia, quer à maneira de atividade exploratória, quer para o estabelecimento do *status quaestionis*, quer para justificar os objetivos e contribuições da própria pesquisa".

A pesquisa bibliográfica possibilitou o referencial teórico para entendimento conceitual sobre ambiente competitivo, flexibilidade, valor da informação, sistema de informação, tecnologia da informação, novas funções da medida de desempenho aliados ao papel da controladoria.

3 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção apresenta a revisão bibliográfica pertinente à pesquisa. Sua adequada elaboração tem o propósito de facilitar o entendimento do assunto aqui tratado. Para tanto, inicia-se contextualizando sobre o novo ambiente competitivo. Na sequência aborda-se sobre flexibilidade, valor da informação, sistema de informação, tecnologia da informação e as novas funções da medida de desempenho, encerrando com o papel da controladoria.

3.1 Novo ambiente competitivo

Se existe algo indiscutível sobre o ambiente empresarial é que ele está em constante mutação. As organizações, atônitas, assistem a uma revolução ambiental na qual se somam fatores de ordem mundial, como a globalização, a revolução tecnológica, a definição de novos ciclos de vida dos produtos e culmina na explosão do que ficou conhecido como a era da informação.

Empresas, que antes eram tidas como imbatíveis, foram consumidas pelas novas leis







que dominam o mercado visto que essas empresas não foram capazes de enxergar alterações significativas na concorrência ou mesmo nos próprios clientes, nem foram suficientemente ágeis para alterar comportamentos e rumos seguidos. Davidow e Malone (1993, p. 35) citam uma reportagem do jornal *Wall Street Journal* sobre a empresa Hewlett Packard (HP):

A empresa HP estava sofrendo sintomas clássicos do gigantismo corporativo: decisões lentas, disputas feudais e uma estrutura de custos descontrolada. No Vale do Silício, a HP parecia-se cada vez mais com um dinossauro observando mamíferos ligeiros roubando os ovos de seus ninhos.

As organizações contemporâneas necessitam responder, de forma rápida e precisa, às novas necessidades criadas pelo mercado. A produção de bens e serviços na era da informação enseja que tais produtos possam se adaptar instantaneamente e sob medida às exigências dos consumidores. Para tanto, tais organizações precisam repensar toda sua estrutura, que vai desde sua organização formal até programas de incentivo aos funcionários.

Sobre esse assunto, Gibson (1998, p. XXV) comenta que "Os vencedores do século XXI serão aqueles que conseguirem transformar suas organizações em algo que mais se assemelhe a um jipe – um veículo com tração nas quatro rodas, totalmente adaptado a terrenos irregulares, enxuto, competitivo e com alta capacidade de manobra".

Zawislak (2004, p. 183) destaca que é sabido que as empresas têm o poder de decidir sobre o que fazer, que elas possuem o conhecimento tecnológico e que estão presente e influenciando nos rumos dos mercados, "a dúvida paira, porém, em quando e quanto as decisões das firmas, baseadas em competências, são verdadeiramente capazes de gerar um impacto significativo no mercado".

A "hipercompetição", descrita por D'Aveni (1995, p. IX) é uma clara visão do que as empresas enfrentam num mercado extremamente competitivo: "[...] um ambiente de intensas mudanças, onde concorrentes flexíveis, agressivos e inovadores invadem mercados erodindo, fácil e rapidamente, as vantagens de protagonistas grandes e bem-situados".

Nesse ambiente de contínua competição no ambiente institucional, Tombi, Salm e Menegasso (2006, p. 128) ressaltam que:

as empresas passaram a travar uma luta acirrada para manter suas posições, enfrentar uma concorrência cada vez maior e mais agressiva e sofrer pressões para aumentar seus lucros e sua participação no mercado. Passaram a buscar, incessantemente, significantes reduções de custos, aumento de produtividade e eficiência.

D'Aveni (1995) afirma ainda que nenhuma organização é capaz de construir uma





ISSN 1984-6606



vantagem duradoura num ambiente como este e, pelo contrário, esforços concentrados de sustentação de uma vantagem podem comprometer a real competitividade das empresas. A lógica é que as vantagens só duram até que os concorrentes copiem ou superem as manobras do pioneiro. Em um ambiente em que as vantagens são rapidamente erodidas, sustentá-las em vez de construir outras novas pode ser um erro.

Para Hamel e Prahalad (1995, p. 7):

A discrepância entre a velocidade de mudança do ambiente do setor e a velocidade de mudança do ambiente interno da empresa impõe a assustadora tarefa da transformação organizacional. Normalmente, a agenda de transformação organizacional inclui *downsizing*, redução das despesas administrativas, *empowerment*, redesenho de processos e racionalização do portifólio. Embora sejam extremamente importantes, essas iniciativas não conseguem recuperar a posição de liderança de uma empresa no setor, nem garantir que ela intercepte o futuro.

Conforme Zawislak (2004, p. 182), "com a crescente complexidade científica das técnicas, os recursos internos das firmas — seja a partir das habilidades de seus gestores, seja das competências tecnológicas previamente acumuladas — não têm sido suficientes para garantir excelência competitiva".

Assim, o autor destaca que, na busca pela identificação da melhor alternativa de sobrevivência pela entrada em mercado altamente competitivo, o que pressupõe elevados riscos e custos, as empresas buscam parcerias pela cooperação, podendo ser por franquias, cooperação tecnológica, fusão, aquisição, outras.

É possível que muitas empresas não conseguirão se manter apenas com reestruturações operacionais. Acima de tudo, será necessário direcionar esforços para uma redefinição das fronteiras entre os ramos dos negócios ou, até mesmo, criar negócios completamente novos.

3.2 Flexibilidade

A flexibilidade, segundo Riccio e Peters (1995, p. 4), "[...] em um contexto organizacional, refere-se à habilidade de precipitar mudanças intencionais, para continuamente responder a mudanças não antecipadas e para ajustar-se às consequências não esperadas de mudanças previsíveis".



ISSN 1984-6606



Ser flexível é ter a capacidade de alterar comportamentos e de mudar rumos que estão sendo seguidos em decorrência de alterações significativas no mercado, concorrência ou mesmo nos próprios clientes.

Como acentuam Davidow e Malone (1993, p. 4):

[...] estruturas antes bem definidas começam a perder seus contornos, o que parecia permanente começa a mudar continuamente, produtos e serviços se adaptam para atender nossos desejos. Os produtos virtuais não só terão grande valor para os clientes, mas a capacidade para fazê-lo irá determinar quais serão as corporações de sucesso no século 21.

Percebe-se que é fundamental o domínio de uma ampla gama de informações que possam sustentar as decisões, o que proporcionará uma maior flexibilização empresarial.

Outro aspecto a ser levantado sobre a flexibilidade diz respeito ao gerenciamento dos riscos dos capitais empregados, que significa estudar a capacidade de produção flexível, bem como a própria descentralização dos custos necessários à implantação de projetos.

Agndal e Nilsson (2008) afirmam que é crescente o propósito das empresas de encontrar meios para coordenarem suas atividades pelo compartilhamento e consequente redução dos custos. Nesse contexto, vão-se desenvolvendo os relacionamentos cooperativos e aprofundando a interdependência entre as firmas da cadeia de fornecimento.

As novas relações existentes entre as empresas possibilitam a divisão dos custos de implantação ou de inovação de projetos, o que vem a contribuir para a descentralização dos riscos inerentes a esses projetos. O compartilhamento desses riscos proporciona reflexos bastante interessantes. O primeiro é o comprometimento que se alcança com a parceria estabelecida entre fornecedores, a partir do momento que esses também assumem seus riscos. O segundo é a mobilidade em se atacarem aspectos bem específicos da produção, como mudar de direção sem grandes impactos econômicos (pelo menos esse impacto é dividido entre as empresas participantes) já que parte dos custos foi assumida pelos próprios fornecedores.

3.3 Valor da informação

A informação é hoje um ativo de grande valor para as organizações. Para Shulman (2003, p. 405):





a informação é algo independente dos seres humanos. [...] Quando o agente humano entra em cena e lê a informação, algo novo é criado, o que geralmente chamamos de significado. A informação não contém significado por si só. O significado é trazido à tona na relação entre o leitor e a informação que é lida.

Portanto, a partir das informações, significados são criados pelas organizações, sendo esses valorados de acordo com sua utilidade e importância à administração.

Considerando-se a informação como um ativo da organização, logo esta possui direito de uso e exploração. Zylbersztajn (1995, p. 31) clarifica que a propriedade de um determinado ativo apresenta três formas distintas de direito: "o direito de uso (usus), o direito de usufruto (usus fructus), que pode ser exemplificado pelo aluguel de um imóvel, e o direito de abuso (abusus), que associa a possibilidade de transformar e interferir na natureza, forma e conteúdo do bem".

A tecnologia da informação (TI) está transformando a natureza dos produtos, os processos, as companhias, os setores e também a própria competição. A contínua redução nos custos de obtenção, no processamento e na transmissão da informação está mudando a forma como são feitos os negócios. Os departamentos de informática, antes mantidos como departamentos isolados e considerados de "apoio", passaram a ser gerenciados pelo alto escalão das organizações que começam a se envolver pessoalmente no gerenciamento das novas tecnologias.

Shulman (2003) adverte que, embora muitos entendam a informação como propriedade de meios técnicos e mecânicos, não é possível desconsiderar a importância da habilidade que o homem tem em criar e reconstruir significados a partir das informações, sendo essa sua responsabilidade e não dos meios eletrônicos.

Portanto, mesmo que os meios eletrônicos e mecânicos forneçam determinadas informações, cabe aos funcionários atribuir-lhes significados úteis e adequados, agregando-lhes valor de acordo com as necessidades de suas organizações. Para Kaplan e Norton (1997, p. 6) "os funcionários devem agregar valor pelo que sabem e pelas informações que podem fornecer. Investir, gerenciar e explorar o conhecimento de cada funcionário passou a ser fator crítico de sucesso para as empresas da era da informação".

O trabalho de Stewart (1998, p. 12) é permeado de inúmeros exemplos a respeito do poder que a informação está exercendo sobre vários setores da economia mundial:

[...] considere o principal produto manufaturado deste final de século: o microchip. O valor de todos os chips produzidos atualmente excede o valor do aço produzido. O que os torna tão valiosos? Com certeza não é o componente físico. Os chips são feitos principalmente de silício, ou seja, de areia, e em pouca quantidade. O valor





está, sobretudo no projeto do chip e no projeto das complexas máquinas que o produzem. Está no conteúdo intelectual e não físico.

Shulman (2003, p. 405) indica também que:

a informação é algo independente dos seres humanos. [...] Quando o agente humano entra em cena e lê a informação, algo novo é criado, o que geralmente chamamos de significado. A informação não contém significado por si só. O significado é trazido à tona na relação entre o leitor e a informação que é lida.

Portanto, a partir das informações, significados são criados pelas empresas visando adequar-se a suas necessidades e às mudanças presentes no ambiente institucional.

A informação passou a ser o estopim das grandes alterações que estão ocorrendo na forma como as empresas competem entre si. Através da informação estão sendo modificados os ambientes competitivos, antes considerados estáveis pelas grandes potências empresariais. O conhecimento bem gerenciado tem-se mostrado como uma forte arma para se conseguir a manutenção da capacidade de competir. O papel da informação nesse novo contexto é de sustentar as decisões que possam tornar possível uma maior flexibilização do comportamento empresarial.

3.4 Flexibilidade, sistema de informação e tecnologia da informação

O aspecto da flexibilidade tornou-se uma questão vital para a continuidade das operações de uma empresa. Todavia, para que essa flexibilização ocorra de forma adequada, é necessário que se captem as informações que deem suporte à flexibilização; dessa forma, a implantação de sistemas de informação tornou-se fundamental para as empresas que pretendem se manter competitivas no mercado atual.

A simples implantação de sistemas de informação, no entanto, não garante sucesso às empresas. Existem outros fatores a serem analisados que são importantíssimos à sua plena utilização. O primeiro é a própria organização — é importante que se tenham muito bem definidos quais são os objetivos e metas a serem alcançados por ela, para então, a partir deles, determinar que tipo de informação será necessária para se alcançarem tais objetivos, definindo-se também qual a tecnologia que melhor se adapta aos anseios da organização.





ISSN 1984-6606



Em artigo publicado na Revista Exame, Gurovitz (1997, p. 86) discute aspectos relacionados com investimentos em equipamentos sofisticados de tecnologia de informação que não levam em consideração o retorno sobre o investimento e o impacto sobre a organização. Ponto importante a ser levantado sobre os sistemas de informação e sobre as tecnologias que suportam esses sistemas é que esses elementos impactam e são impactados pela estrutura que deve absorvê-los; daí a questão da implementação de um sistema de informação levar em consideração a organização. São inúmeros os exemplos de tentativas frustradas na implementação de sistemas de informação montados nas mais sofisticadas tecnologias.

Os sistemas de informação devem, sobretudo, fornecer informações que possibilitem avaliar a posição da empresa diante de seus objetivos e reconhecer as relações pessoais e funcionais da empresa.

Walton (1994), que discute a implementação de tecnologias de informação e seus impactos organizacionais, afirma que os resultados econômicos ou comerciais são usualmente o índice mais direto de como um sistema implementado está realizando seu potencial. Seu critério inclui também os resultados sobre as pessoas. Assim, os resultados relevantes de uma efetiva implementação são duplos:

- a) os objetivos econômicos da organização devem ser plenamente atendidos pelo sistema de TI, como, por exemplo, o aumento da produtividade, inovação, serviços, *delivery* e assim por diante;
- b) os efeitos do sistema sobre as pessoas na organização devem ser positivos como, por exemplo, o aumento da satisfação e do desenvolvimento.

Walton (1994) afirma ainda que a implementação de um sistema de informação sustentado em tecnologia avançada deve levar em consideração condições essenciais para sua eficácia. São elas:

- a) alinhamento das estratégias de negócios, de organização e tecnológicos;
- b) comprometimento dos empregados e suporte dos interessados no sistema;
- c) competência dos empregados.

Conforme este autor, os sistemas de informação a serem implantados nas empresas não serão elementos estanques dentro da estrutura organizacional, muito pelo contrário, sofrerão influência de tudo o que já existe dentro da empresa — funcionários, visão empresarial, política de cargos, questões de poder, entre outros. Enfim, tudo isso deve ser levado em consideração na implementação de um sistema de informação.



ISSN 1984-6606



Salienta-se que o que está sendo discutido é a necessidade da implementação de sistemas de informação como suporte para a flexibilização empresarial. Chega-se a um ponto em que não basta simplesmente enxergar a necessidade atual da tecnologia da informação, mas que a implementação de sistemas de informação baseada em tecnologias avançadas depende de se levar em consideração o alinhamento dessas novas ferramentas com a visão das empresas e, sobretudo, de se encarar o impacto que ela trará aos funcionários e aos objetivos econômicos da organização.

Dessa forma, a concepção e a implementação do sistema de informação devem levar em consideração o ambiente externo, a estratégia da empresa, a estrutura organizacional, o tipo de TI mais adequado e o impacto sobre as pessoas e sobre o negócio. Sobre isso, Zylbersztajn (1995, p.48) cita que "as firmas não podem ser entendidas e estudadas, senão levando em consideração o ambiente institucional que as cerca. Mudanças no ambiente institucional funcionam como deslocadores do equilíbrio podendo induzir formas alternativas de governança".

Walton (1994) cita ainda em seu trabalho inúmeros exemplos em que a não observação desses aspectos organizacionais na implementação de sistemas de TI levou a resultados nada satisfatórios.

O impacto da estrutura e da cultura da empresa sobre a tecnologia da informação pode acabar com toda a sua utilidade. Por isso, a incorporação de novas tecnologias na empresa sugere modificações organizacionais. Para Walton (1994, p. 37), a TI e organização interagem de pelo menos sete maneiras. São elas:

- a) para ser eficaz, um sistema de TI pode requerer novas políticas ou desenhos organizacionais, como cargos mais amplos e flexíveis, distribuição de autoridade diferente, novos programas de treinamento ou diferentes critérios de seleção;
- b) um sistema de TI pode provocar reações organizacionais não previstas, como novas disputas de poder ou *status*, mudança nos padrões de comunicação, ou controle comportamental generalizado;
- c) sob certas condições organizacionais, a TI pode ser depois elaborada e revisada pelos usuários;
- d) a TI pode criar ou promover novas soluções organizacionais. Pode, por exemplo, capacitar as pessoas da organização a trabalharem juntas no espaço e no tempo, criando amplas possibilidades para a utilização do profissional localizado na residência;
- e) os sistemas de TI podem acelerar e refinar a adaptação organizacional a condições de mudança;



ISSN 1984-6606



f) os sistemas de TI e as formas organizacionais podem, às vezes, serem consideradas alternativas, no sentido de que cada um é capaz de desenvolver funções similares como facilitar certos tipos de comunicação e coordenação em um departamento de Pesquisa e Desenvolvimento:

g) o planejamento de um sistema de TI pode criar oportunidades para introdução de mudanças organizacionais que a administração pode achar desejável, independentemente das necessidades ou potenciais efeitos do sistema.

A informação tornou-se uma das mais poderosas armas para definir a competitividade das empresas no mercado. As novas tecnologias que possibilitam as empresas a trabalharem e a captarem essas informações tornam-se investimentos importantes e começam a fazer parte do plano estratégico das empresas.

Porém não basta ter a tecnologia ou mesmo a informação, é necessário que essa tecnologia se ajuste à organização e a seus objetivos. É ainda necessário que ela motive os funcionários a se comprometerem em sua implantação. Nesse sentido, Rodrigues (2006, p.4) salienta que:

a implementação de uma tecnologia é apenas um dos estágios para a assimilação de um recurso no processo de trabalho. Esse processo de assimilação está muito mais ligado aos indivíduos, pois são eles que irão, de fato, determinar suas ações. Assim, as pessoas têm um papel importante na criação de novas tecnologias e nos seus resultados. Não é a tecnologia que age como um imperativo, mas sim os agentes no ambiente ou nas organizações que influenciam sua utilização.

Além disso, a incorporação de um novo sistema de informação, principalmente aqueles baseados em tecnologia avançada, enseja mudanças organizacionais capazes de dar suporte às inovações trazidas por ele. Assim, Nakata (2008, p. 153) destaca que o gerenciamento das inovações deve ser "tratado de forma sistêmica, englobando estratégia, recursos, governança, modelos organizacionais, processos e ferramentas voltadas para a geração de cultura organizacional propícia à inovação".

Segundo o *National Research Council* (apud WALTON, 1994, p.28):

Os compromissos da organização tradicional derivam de sua consciência hierárquica, da divisão detalhada e rígida do trabalho, e do estilo de supervisão que enfatiza o desempenho individual do empregado. As novas tecnologias requerem maior flexibilidade na distribuição das tarefas, mais aprendizagem contínua e maior motivação interna do que os sistemas tradicionais de trabalho oferecem.

Sobre esse assunto Davidow e Malone (1993, p. 64) afirmam que:









Atualmente os computadores podem coletar a maior parte das informações de forma mais exata e econômica que as pessoas, podem produzir resumos com velocidades eletrônicas e transmitir as informações aos responsáveis pelas decisões à velocidade da luz. Um funcionário bem treinado, em contato com a situação, pode hoje tomar as decisões mais depressa e de forma mais sensível do que o gerente que está a quilômetros de distância. Qualquer um que reestruture uma empresa e não leve em conta esta nova autoridade dos funcionários não estará lidando com o futuro, mas simplificando o passado.

As estruturas do passado serão um desastre no mundo de movimentos rápidos, em que o tempo, para se tomar a decisão. é crucial. Nas estruturas organizacionais, os níveis gerenciais significam níveis de aprovação ou etapas por onde a informação deve passar até que se tome a decisão. Os níveis de aprovação levam tempo. Quanto mais níveis de aprovação, maior a demora e mais os responsáveis estarão distanciados dos sinais vindos do mercado. O resultado disso são respostas lentas a estímulos do ambiente que podem significar muito para a organização. Apresenta-se na Figura 1 uma representação dos níveis de aprovação e da forma como uma decisão pode ser tomada em empresas tradicionais.

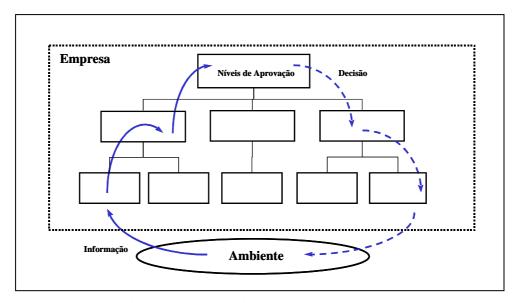


Figura 1: Estrutura hierarquizada em níveis de aprovação

Fonte: Elaborado pelos autores.

As novas estruturas gerenciais tornaram-se possíveis na medida em que se dominaram novas formas de captar e transportar informações em uma organização. As empresas não precisam decidir por centralizar suas informações para manter um controle mais rígido. É possível, agora, descentralizar e continuar mantendo o controle, obtendo-se assim mais rapidez nas decisões. A TI avançada possibilita o controle centralizado com a tomada de decisão descentralizada.





ISSN 1984-6606



Os níveis de aprovação podem ser diminuídos, já que os níveis mais baixos da organização dispõem de tecnologia capaz de auxiliá-los na tomada de decisão, e, com a descentralização dessas informações, todos podem interagir e dar suas opiniões, bem como perceber, de uma forma mais nítida, o caminho que suas decisões estão tomando em relação ao grupo.

A informação é, atualmente, fundamental em qualquer ramo de atuação, no entanto é importante que se tenha em mente, no mínimo, o que se quer dela e qual seu impacto na organização.

3.5 As novas funções da medida de desempenho

O novo momento exige novas formas de se medir e avaliar o desempenho das empresas. A diversidade de produtos, mercados e a complexidade dos negócios estão exigindo mais do que simplesmente informações de cunho financeiro. Tombi, Salm e Menegasso (2006, p. 139) ressaltam que:

a empresa ao nivelar suas metas econômicas a ações sociais que sejam estratégicas na busca por uma vantagem competitiva, estando atenta às necessidades da comunidade a sua volta, pode constituir um ambiente em que haja um vínculo poderoso com a comunidade, construindo uma base sólida para sustentar seu crescimento.

Eccles (1991) afirma que um sistema de informação deveria ser desenhado de forma a dar suporte à consecução dos objetivos definidos pela estratégia da empresa. O autor conclui que, apesar de um grande número de empresas definirem suas estratégias visando a seus consumidores, inovação, qualidade e capacitação de seu pessoal, no entanto são poucas as que possuem indicadores voltados para esses consumidores, inovação, qualidade e capacitação de seu pessoal.

As medidas de desempenho são definidas por Hronec (1994, p. 5) como os "sinais vitais" da organização:

^[...] os sinais vitais dizem às pessoas o que elas estão fazendo e como estão se saindo como parte do todo. Eles comunicam aquilo que é importante a toda a organização. [...] As medidas de desempenho devem induzir estratégia em toda a organização, para que as pessoas da organização entendam o que ela é, e como seu trabalho e desempenho estão vinculados àquela estratégia geral.



ISSN 1984-6606



A excelente obra de Hronec (1994) leva as empresas a considerarem a avaliação de desempenho como uma poderosa ferramenta de avaliação de suas próprias competitividades e, além disso, mostra como transformar a medição de desempenho em um instrumento de incentivo às melhorias.

Enquanto tem-se a avaliação de desempenho diante das inovações implantadas ou melhoradas na organização, é preciso considerar se tais inovações tiveram a compreensão e o aceite em comum por parte de todas as pessoas do grupo pois, conforme destaca Nakata (2008, p. 153), uma inovação:

não pode ser imposta às pessoas que convivem na organização, pois é necessário que elas mesmas internalizem a importância de inovar constantemente. Isso também não indica que são os empregados que mostram esse direcionamento à empresa, mas deveria haver um pensamento coletivo.

Já é sabido que as pessoas se comportam de acordo como são avaliadas. Indicadores bem escolhidos podem levar não só a melhoria de um processo, mas induzir a uma "mania" de melhoria contínua. Alinhar os objetivos estratégicos com esses indicadores significa disseminar a estratégia em toda organização e, o que é melhor, significa medir aquilo que realmente importa.

Kaplan e Norton (1997) organizaram vários conceitos sobre medidas de desempenho e os estruturam sob a denominação de *Balanced Scorecards*. Esses indicadores medem o desempenho organizacional sob quatro perspectivas: financeira, do cliente, dos processos internos e do aprendizado e crescimento. O objetivo, como os próprios autores relatam, é de "traduzir a missão e a estratégia das empresas num conjunto abrangente de medidas de desempenho que serve de base para um sistema de medição e gestão estratégica". Kaplan e Norton (1997, p. 4) também definem as novas premissas que irão determinar a competição no futuro:

- a) processos interfuncionais;
- b) ligação com clientes e fornecedores;
- c) segmentação de clientes;
- d) escala global;
- e) inovação;
- f) trabalhadores do conhecimento.

Os autores deixam claro que definir indicadores para essas premissas e descobrir como otimizá-las é o desafio para o novo século. A organização que se omitir dessa necessidade





ISSN 1984-6606



corre o risco de ser atropelada pela história e por seus competidores.

Ainda sobre os indicadores de desempenho, o interessante trabalho de Rucci, Kirn e Quinn (1998) descreve a "cadeia empregado-cliente-lucro" (*employee-customer-profit chain*) na empresa Sears, uma empresa do setor varejista dos Estados Unidos. Os autores desenvolveram um modelo de causa e efeito entre o comportamento de seus empregados, seus consumidores e seus lucros. Essas relações foram construídas a partir do desenvolvimento do "TPI" (*Total Performance Indicators*) um conjunto de indicadores montados de tal forma que pudessem direcionar seus empregados a tomarem boas atitudes. A consequência disso é um impacto tanto na retenção dos clientes como dos próprios funcionários. Além disso, são analisados os impactos dessas atitudes (retenções) nos resultados financeiros. O impressionante é que, depois de descoberta as relações entre os indicadores, foi possível estabelecer com um grau de precisão bastante interessante, os impactos trazidos pela variação de um dos indicadores envolvidos na pesquisa, como a que é descrita a seguir:

[...] nos últimos 12 meses, a satisfação dos empregados na Sears aumentou 4% e a satisfação de nossos clientes quase 4%. Pode parecer um aumento pequeno. Mas se nosso modelo estiver correto – e seus prognósticos têm se mostrado satisfatórios – os 4% no aumento da satisfação dos clientes se transformaram em algo acima de US\$ 200 milhões de receita adicional nos últimos 12 meses (RUCCI; KIRN; QUINN, 1998, p. 97).

Outros autores também poderiam ser citados no que se refere à importância dos indicadores de desempenho: Nakagawa (1987), Iudícibus (1994), que, ao definirem em suas obras as funções de um sistema de informação, descrevem que esses sistemas deveriam se preocupar não apenas com aspectos financeiros, mas também trabalhar com informações de natureza física e qualitativa.

Está-se diante de uma reviravolta nos conceitos de estratégia, competição e de novas tecnologias. Esses fatores estão dando um novo contorno ao ambiente empresarial. É obvio que os sistemas de avaliação de desempenho precisam se moldar a essa nova forma de se estabelecerem vantagens competitivas.

No entanto os indicadores de desempenho necessitam incorporar qualidades que antes não possuíam ou, se possuíam, não demonstravam, como:

- a) devem se alinhar com os objetivos estratégicos;
- b) devem transmitir o que realmente é importante para a organização;
- c) devem induzir a boas atitudes.





3.6 Papel da Controladoria

Acredita-se que foram descritas nos itens anteriores as principais variáveis que definem a atual função da Controladoria, tarefa que pode ser vista como uma das peças fundamentais nas organizações do novo milênio:

- a) drásticas mudanças ambientais;
- b) implantação de sistemas de informação e gerenciamento da informação;
- c) definição e controle de indicadores de *performance* alinhados com as estratégias das organizações.

O sentido é de promover esforços para garantir o cumprimento da missão e a continuidade da organização. Nessa ótica, Borinelli (2006, p. 12) ressalta que "a Controladoria deve exercer um papel extremamente relevante no cumprimento da missão da empresa e na garantia de sua sobrevivência e continuidade".

Assim como as organizações, a Controladoria precisa acompanhar as mudanças do ambiente, conforme destacam Boff, Beuren e Guerreiro (2008, p. 163): ela "necessita promover constantes mudanças e aperfeiçoamentos de suas atividades, visando adequar-se às mudanças percebidas no ambiente externo". Assim, também Guerreiro et al. (2005) mencionam que, no âmbito das empresas, mudanças ocorreram em relação às novas formas de tecnologia, produção de bens e serviços, comunicação, formas de entendimento das necessidades dos clientes, entre outras.

Tais mudanças são necessárias visto que têm por finalidade principal suprir os gestores com informações necessárias à maximização dos resultados e, consequente, continuidade da organização. Para tanto, todos os indivíduos que dela fazem parte precisam estar compromissados com os objetivos, tanto da Controladoria, como da organização (BOFF; BEUREN; GUERREIRO, 2008, p. 163).

Cabe à Controladoria disseminar pela organização os objetivos estratégicos e alinhar os esforços localizados com o objetivo maior da organização. Neste trabalho, a Controladoria é tratada como um órgão capaz de agregar valor pela criação e pelo gerenciamento da informação.

É imperiosa, no entanto, a percepção de que já não basta apenas mensurar aspectos financeiros. A Controladoria necessita se despir de velhos conceitos que regulam os departamentos contábeis e iniciar uma viagem (sem retorno) sob diversos aspectos organizacionais que, reconhecidamente, afetam a competitividade e, por conseguinte, a





situação econômica das empresas (as "novas" formas de medidas de desempenho).

Esselstein (2001, p. 46) ressalta que as organizações requerem da Controladoria garantia e integridade da informação, serviços de tecnologia, consultoria administrativa, desempenho administrativo, planejamento financeiro, integração global e comunicação, comunicação, comunicação. O autor enfatiza a importância e presença necessária da comunicação na Controladoria em virtude de ela estar integrada com os demais departamentos da organização, apresentando-se como elo de comunicação entre ambos, necessário ao desenvolvimento e continuidade das atividades da organização.

Mosimann e Fisch (1999, p. 99) definem a Controladoria "como um conjunto de princípios, procedimentos e métodos das Ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e, principalmente, da Contabilidade, que se ocupam da gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para eficácia".

Acredita-se que o papel da Controladoria foi redesenhado (ou criado) de acordo com os novos conceitos que impulsionam o mercado. Vive-se uma época de fortes mudanças ambientas para as organizações. A maestria das adaptações a essas mudanças deve estar sob responsabilidade da Controladoria.

Borinelli (2006, p. 99) destaca que:

mesmo que as empresas se diferenciem em porte ou setor de atividade, certo conjunto de atividades sempre estará presente. Isso implica que as funções de Controladoria podem, então, sofrer variações na forma como são desenvolvidas e distribuídas, mas não no rol de funções a se desenvolver.

Almeida, Parisi e Pereira (2001, p. 344-345) afirmam que a Controladoria precisa ser analisada sob dois aspectos: como um ramo de conhecimento e como órgão administrativo. Como ramo de conhecimento, ela é "responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de sistemas de informação [...]", e como órgão administrativo, "a Controladoria é responsável pela coordenação e disseminação da tecnologia de gestão".

Espera-se que a Controladoria funcione como órgão capaz de unir e direcionar esforços dos gestores dos demais departamentos organizacionais para atingirem a otimização dos resultados de uma organização como um todo.



4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O novo ambiente competitivo, a importância da informação e dos sistemas de informação bem como o alinhamento das decisões com os objetivos estratégicos, por intermédio da definição de indicadores de desempenho adequados, são fundamentais na definição das fronteiras da Controladoria.

A Controladoria é o órgão (ou ramo do conhecimento) responsável pelo desenvolvimento e implementação de instrumentos gerenciais que permitem o alinhamento entre as decisões e os melhores resultados possíveis para a empresa. Cumprir essa função requer:

- a) entendimento do mercado e principais agentes de influência;
- b) utilização de tecnologia de informação como instrumento de disseminação de informações;
- c) definição de indicadores de performance alinhados com os objetivos da organização.

Conclui-se também que a Controladoria deve funcionar como um órgão que incentiva mudanças, contudo essas mudanças devem estar alinhadas com objetivos estratégicos definidos pela organização e em sintonia com o que espera o mercado.

Acredita-se assim, que seja necessário o aumento dos esforços, por parte dos pesquisadores da contabilidade, na modelagem de mecanismos que permitirão que a Controladoria assuma esse papel fundamental no relacionamento entre a tecnologia da informação (como suporte a tomada de decisão), os critérios de construção da própria informação (alinhada com os objetivos da organização) e de sistemas de avaliação de *performance*.

Referências

AGNDAL, H.; NILSSON, U. L. F. Interorganizational Cost Management in the Exchange Process. **Management Accounting Research**, Vol. Forthcoming, jul. 2008.

ALMEIDA, L. B.; PARISI, C.; PEREIRA, C. A. **Controladoria.** In: CATELLI, A. (Coord.). Controladoria: uma abordagem de gestão econômica – GECON. São Paulo: Atlas, 2001 p. 343-355.







BOFF, M. L.; BEUREN, I. M.; GUERREIRO, R. Institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria em empresas do estado de Santa Catarina. **Organizações & Sociedade**. v. 15, n. 46, p. 153-174, jul./set. 2008.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria e da *práxis*. São Paulo, 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

D'AVENI, R. A. **Hipercompetição**: estratégias para dominar a dinâmica do mercado. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

DAVIDOW, W. H.; MALONE, M. S. **A corporação virtual**: estruturação e revitalização da corporação para o século 21. São Paulo: Pioneira, 1993.

ECCLES, R. G. The performance mensurement manifesto. **Havard Business Review**, v. 69, n. 1, p.131-137, jan./fev. 1991.

ESSELSTEIN, J. L. The changing value equation for controllership. **Ohio CPA Journal**, v. 60, n. 2, p. 45 - 47, abr./jun. 2001.

GIBSON, R. Repensando o futuro. São Paulo: Makron Books, 1998.

GIL, A. C. Métodos e técnicas de pesquisa social. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; LOPES, A. B.; PEREIRA, C. A. O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. **Organizações & Sociedade**, v. 12, n. 35, p. 91-106, out./dez. 2005.

GUROVITZ, H. Delete-se. Revista Exame, Ano 30, v. 637, n. 12, 1997.

HAMEL, G.; PRAHALAD, C. K. Competindo pelo futuro: estratégias inovadoras para obter o controle do seu setor e criar os mercados de amanhã. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

HRONEC, S. M. **Sinais vitais**: usando medidas do desempenho da qualidade, tempo e custo para traçar a rota para o futuro de sua empresa. São Paulo: Makron Books, 1994.





IUDÍCIBUS, S. Teoria da contabilidade. São Paulo, Atlas, 1994.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **Estratégia em ação**: *Balanced Scorecards*. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

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

NAKAGAWA, M. Estudo de alguns aspectos de Controladoria que contribuem para eficácia gerencial. 1987. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) — Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

NAKATA, L. E. Nota de pesquisa: O ambiente de trabalho pode favorecer a gestão da inovação? **Revista Economia & Gestão,** v. 8, n. 18, p. 152-157, set./dez. 2008.

RICCIO, E. L.; PETERS, M. R. S. **Corporação Virtual, Flexibilidade e a Controladoria** - Abordando Aspectos do Setor de Serviços. In: XXX Assembleia do Conselho Latino-Americano de Escolas de Administração (CLADEA). São Paulo: Universidade de São Paulo/FEA, 1995.

RODRIGUES, E. T. Identidade profissional e uso da tecnologia da informação. In: CATI - Congresso Anual de Tecnologia da Informação, 2006, São Paulo. **Anais**... São Paulo: CATI, 2006. CD-ROM.

RUCCI, A. J.; KIRN, S. P.; QUINN, R. T. The employee-customer-profit chain at sears. **Harvard Business Review,** v. 76, n. 1, p.82-97, jan./fev.1998.

RUIZ, J. Á. Metodologia científica. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SHULMAN, A. B. Colocando a tecnologia da informação no devido lugar: comunicação e bom desempenho de grupos de trabalho. In: CALDAS, M.; FACHIN, R.; FISCHER, T. (Org.). **Handbook de Estudos Organizacionais**: ação e análises organizacionais. São Paulo: Atlas, 2004. V. 3, p. 389-415.

STEWART, T. A. Capital intelectual: a nova vantagem competitiva das empresas. Rio de Janeiro: Campus, 1998.







TOMBI, W. C.; SALM, J. F.; MENEGASSO, M. E. Responsabilidade social, voluntariado e comunidade: estratégias convergentes para um ambiente de co-produção do bem público. **Revista Organizações & Sociedade**, v. 13, n. 37, p. 125-141, abr./jun. 2006.

WALTON, R. E. **Tecnologia da informação**: o uso de TI pelas empresas que obtêm vantagem competitiva. São Paulo: Atlas, 1994.

ZAWISLAK, P. A. Nota técnica: economia das organizações e a base para o pensamento estratégico. In: CALDAS, M.; FACHIN, R.; FISCHER, T. (Org.) **Handbook de Estudos Organizacionais**: ação e análise organizacionais. São Paulo: Atlas, 2004. V. 3, p. 181-185.

ZYLBERSZTAJN, D.. Estruturas de governança e coordenação do agribusiness: uma aplicação da nova economia das instituições. 1995. 241 f. Tese de Livre Docência - Departamento de Administração da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 1995.