

PS-927

RELEVANT FACTORS IN THE DEFINITION OF CONTROLLERSHIP POSITION IN THE NEW ENTERPRISE ENVIRONMENT

Francisco Antonio Bezerra (Universidade Regional de Blumenau-SC, Brasil) - fbezerra@furb.br
Marines Lucia Boff (Universidade Regional de Blumenau-SC, Brasil) - marinesboff@hotmail.com

This article discusses some features of the current market that make Controllershhip increase its scope and importance within organizations. One function of Controllershhip 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 Controllershhip 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 Controllershhip 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.

Keywords: Controllershhip. Information System. Performance Measures.

FATORES RELEVANTES NA DEFINIÇÃO DO POSICIONAMENTO DA CONTROLADORIA NO NOVO AMBIENTE EMPRESARIAL

Este artigo discute algumas características do mercado atual que fazem com que a Controladoria aumente sua abrangência e importância dentro das organizações. Cabe a 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 conseqüência, devem ser considerados como fundamentais na definição da atual função da Controladoria nas organizações. Em termos metodológicos, esta pesquisa classifica-se, quanto ao 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.

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 tem 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. As empresas virtuais 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 a medida que alguns clientes e fornecedores comecem 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 estamos 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 MÉTODOS E TÉCNICAS DA PESQUISA

Quanto aos objetivos, esta pesquisa caracteriza-se como exploratória. De acordo com Gil (2006, p. 43) este tipo de pesquisa “têm como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e idéias, 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 seqüência 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 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 este 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”.

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”.

D’Aveni (1995) afirma ainda, que nenhuma organização é capaz de construir uma 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 onde 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 portfólio. 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.

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 conseqüências não esperadas de mudanças previsíveis”.

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.

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 estes 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 atacar 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. 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, processamento e transmissão da informação estão 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.

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.

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 se tornou 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 dêem 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.

No entanto, a simples implantação de sistemas de informação 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 tenha muito bem definido 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 alcançar tais objetivos, definindo-se também, qual a tecnologia que melhor se adapta aos anseios da organização.

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 frente a seus objetivos e reconhecer as relações pessoais e funcionais da empresa.

Walton (1994, p. 16), 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. Meu 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; e,

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, p. 16) 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 o 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, seus funcionários, visão empresarial, política de cargos, questões de poder, entre outros. Enfim, tudo isso deve ser levado em consideração quando da implementação de um sistema de informação.

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

Dessa forma, a concepção e 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.

Walton (1994) cita ainda em seu trabalho inúmeros exemplos onde 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 colocar por terra toda 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, tais 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, tais 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;
- f) os sistemas de TI e as formas organizacionais podem, às vezes, ser considerados 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; e
- 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 se tornou 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 se tornaram 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 na sua implantação.

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.

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 este 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, onde 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. A Figura 1 é uma representação dos níveis de aprovação e da forma como uma decisão pode ser tomada em empresas tradicionais.

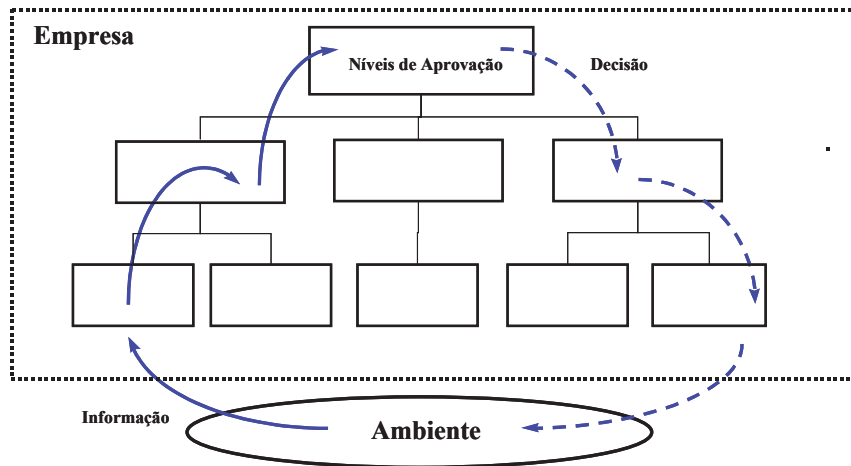


Figura 1 – Estrutura hierarquizada em níveis de aprovação

Fonte: os 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.

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.

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 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.

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.

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; e
- 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 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 tem 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), Ludícibus (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.

Estamos 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 estabelecer vantagens competitivas.

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

- a) devem se alinhar com os objetivos estratégicos;
- b) devem transmitir o que realmente é importante para a organização; e
- c) devem induzir à 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; e,
- 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”.

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 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 dela estar integrada com os demais departamentos da organização, se apresentando como elo de comunicação entre ambos, necessário ao desenvolvimento e continuidade das atividades da organização.

Acredita-se que o papel da Controladoria foi redesenhado (ou criado) de acordo com os novos conceitos que impulsionam o mercado. Estamos vivendo uma época de fortes mudanças ambientais 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) 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 (ALMEIDA, PARISI e PEREIRA, 2001, p. 345), 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 esta função requer:

- 1) Entendimento do mercado e principais agentes de influência;
- 2) Utilização de tecnologia de informação como instrumento de disseminação de informações; e,
- 3) 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 este 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

ALMEIDA L. B.; PARISI C.; PEREIRA C. A. **Controladoria**. In: CATELLI, Armando (Coord.). *Controladoria: Uma Abordagem de Gestão Econômica – GECON*. São Paulo: Atlas, 2001 p. p. 343-355.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da *práxis***. São Paulo, 2006. 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 measurement manifesto. *Harvard Business Review*, Jan./Fev., 1991, p.131-137.
- ESSELSTEIN, J. L. **The changing value equation for controllership**. *Ohio CPA Journal*. v. 60, n. 2, p. 45 – 47, abr./jun., 2001.
- GIBSON, R. In: **Repensando o futuro**. São Paulo: Makron Books, 1998.
- GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- GUROVITZ, H. **Delete-se**. *Revista Exame*. No. 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.
- 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.
- RICCIO, E. L.; PETERS, M. R. S. **Corporação Virtual, Flexibilidade e a Controladoria** - Abordando Aspectos do Setor de Serviços. In: XXX Assembléia do Conselho Latino- Americano de Escolas de Administração (CLADEA). São Paulo: Universidade de São Paulo/FEA, 1995.
- RUCCI, A. J.; KIRN S. P.; QUINN, R. T. **The employee-customer-profit chain at sears**. *Harvard Business Review* (January-February): 82-97. 1998.
- RUIZ, J. Á. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- STEWART, T. A. **Capital intelectual: a nova vantagem competitiva das empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1998.
- WALTON, R. E. **Tecnologia da informação: o uso de TI pelas empresas que obtêm vantagem competitiva**. São Paulo: Atlas, 1994.