
NOVOS PARADIGMAS PARA A FUNÇÃO CONTROLADORIA(*)

Prof. Edson Luiz Riccio
Marcos R. S. Peters

(*) Trabalho apresentado no 17º Encontro Anual da ANPAD
setembro/1993-Salvador/BA

Direitos autorais reservados. Reprodução Proibida sem autorização.

NOVOS PARADIGMAS PARA A FUNÇÃO CONTROLADORIA

Edson L. Riccio

Marcos R. S. Peters

FEA - Faculdade de economia, administração e contabilidade - USP

Departamento de Ciências Contábeis

Introdução

Nosso estudo teve por alvo o levantamento do atual ambiente global empresarial onde impera a competitividade entre empresas e portanto, a busca pertinaz por maior qualidade, agregado a uma revisão do estado da arte da função Controladoria, com o fim de formar um conceito sobre o posicionamento da função Controladoria frente a esse ambiente.

A função Controladoria, considerado o ambiente empresarial atual, carece de um melhor delineamento. Assim, no intuito de buscar uma solução para este problema, exploramos os pontos de contato entre a Controladoria, enfocada como uma função administrativa cuja missão mais relevante é estar voltada para a gestão e controle econômico com vistas a satisfação da missão e continuidade da empresa, e a Qualidade Empresarial, vista como um processo de incremento contínuo de melhorias atreladas à adequação às necessidades dos clientes.

Um ponto fundamental neste trabalho foi o de explorar aspectos de relevo da Controladoria, particularmente como função divulgadora às áreas da empresa dos paradigmas de qualidade, exarados pela alta administração.

Cada gestor, na totalidade da palavra, fiel depositário de um poder delegado, deverá ter um sistema de controle e acompanhamento de seu objetivo planejado (missão específica), de suas atividades e seus resultados. Neste modelo conceitual de planejamento e controle deve-se embutir também o conceito de processo de qualidade. O monitoramento de todas as atividades e resultados da empresa como um todo deve ser de responsabilidade da “função” Controladoria. Consideramos aqui não o conceito tradicional mas sim o de

“Controladoria Distribuída”, isto é, aquele em que a cultura e a missão de Controladoria são levadas a todos os setores da empresa dentro de uma visão de co-participação e co-responsabilidade, orientada e incentivada pelo Controller. Daí, nasce a vinculação entre a função Controladoria e o processo de qualidade total das organizações.

É sob esse prisma que está estruturado o trabalho. O primeiro passo é a caracterização do ambiente empresarial atual, em que a competitividade global embute traços comuns e marcantes nas empresas ditas de classe mundial.

Após isso, são enfocados os aspectos que envolvem a nova visão da gestão econômica de empresa e suas funções primordiais.

Por último, são estabelecidos os instrumentos de resposta da Controladoria pertinentes ao objeto de estudo.

Ambientação

ALBUQUERQUE (1992) pondera que, “a sociedade brasileira vem tomando consciência, nos últimos anos, das profundas mudanças que ocorrem na economia, nas relações sociais e políticas, na tecnologia, na organização da produção, nas relações de trabalho e na própria inserção do elemento humano no contexto social e produtivo...

...O quadro econômico recessivo em nível mundial que caracterizou a virada da década de 90 torna a competição ainda mais intensa. Essa situação é particularmente grave no Brasil que desde os anos 80 verifica queda relativa em seus indicadores econômicos e sociais. O Brasil entrou na década de 90 com sérios problemas na sua estrutura econômica, incluindo elevadas dívidas externa e interna, problemas cambiais, elevada inflação e parques industriais em vias de sucateamento, com empresas, na maioria dos casos, utilizando sistemas de gestão ultrapassados...

A questão de competitividade, tanto em nível do País, como das empresas, torna-se imperativa dos novos tempos, inserindo-se na administração das organizações”.

Dentro do conteúdo atual de competição acirrada entre as empresas, o cliente destaca o binômio preço-qualidade na decisão de compra. Assim, a qualidade esperada pelo cliente deve ser oferecida ao menor preço para que haja condição de qualquer empresa fornecer aos mercados mundiais atuais. De outra maneira, a empresa que quiser competir deve fornecer os produtos e serviços com qualidade esperada pelos mercados consumidores a um preço competitivo, ou seja, baixo.

É a busca por produtos de qualidade ao mais baixo custo que delimita o mundo econômico atual.

No entender de CATELLI e GUERREIRO (1992), “o ambiente internacional em seus diversos aspectos vem se modificando e tornando-se mais competitivo e exigente. As empresas em resposta às novas exigências ambientais estão passando por processos de mudanças profundas. Dentre os diversos aspectos destacam-se:

Qualidade: grande preocupação com qualidade em todos os sentidos; ênfase no TQC (Total Quality Control) ; defeito zero (partes por milhão) ; conceito de que a qualidade não deve ser inspecionada e sim fabricada ; modificação nos princípios básicos de qualidade tais como autocontrole; autoridade de um simples funcionário para parar a linha de produção; correção dos próprios erros, dispositivos a prova de falhas ; o setor de controle de qualidade deve orientar ao invés de policiar ;

Competição: Competição global mais intensa, desregulamentação de mercados;

Produtos: Inovação e diversidade de produtos, ciclo de vida dos produtos mais curto ;

Tecnologia de Produção: Sistemas de Manufatura automatizados;

Nova abordagem de produção: Tornar mais produtivo o sistema de fabricação, produzir uma pequena quantidade de uma grande variedade de tipos de produtos, fluidizar a produção, utilização de células de manufatura buscando redução do ciclo de produção e do nível de produtos em processo, melhoria do nível de motivação dos funcionários, efetuar o controle da produção de forma mais simples e eficaz e assegurar o controle da qualidade na fonte;

Flexibilidade: Fazer o que é necessário e na quantidade certa , fazer o produto quando ele for necessário pelo mercado e não quando a produção julgar necessário, atender de forma rápida as demandas de mercado, ou seja, qualquer produto, qualquer quantidade, a qualquer hora e reduzir o tempo de processamento (espera, filas e movimentação);

Filosofia “just-in-time”: Estoques tendendo a zero (quando possível), eliminação de tudo que não adiciona valor ao produto, tais como, tempo de inspeção, tempo de espera, tempo de movimentação, tempo de estocagem, material certo, na quantidade certa, no lugar certo e no momento certo”.

NAKAGAWA (1991) estabelece que “o novo paradigma para a produção não é a automação, robotização ou até mesmo qualquer uma das tecnologias orientadas para o uso de computadores, embora ele faça uso destes e outros conceitos e técnicas, tais como o “just-in-time”, o TQC e outros. O novo paradigma ganhou o título, reconhecido mundialmente: Filosofia de Excelência Empresarial ou Manufatura de Classe Mundial (WCM - World Class Manufacturing).

As empresas de classe mundial estão permanentemente perscrutando pelo mundo afora os melhores (benchmarks) processos e técnicas de manufatura , afim de que possam competir simultaneamente em todas as quatro dimensões competitivas: preço, qualidade, confiabilidade e flexibilidade...

...A produção está novamente em evidência, como elemento chave da estratégia das empresas, ou seja, passou a ser vista como um recurso para vencer com sucesso a competição mundial. A produção passou a fazer parte integrante da estratégia competitiva das empresas...

...Outro fato crucial que surge ao se estudar os casos de empresas que estão tendo sucesso como de classe mundial é o de que elas caracterizam-se por possuírem forte conjunto de crenças e valores, ou seja, uma filosofia própria de empresa.

Esta filosofia permeia a empresa como um todo, desde a alta administração até o pessoal de chão de fábrica.

Para transformar-se em empresa de classe mundial é preciso que haja uma dinâmica crucial em suas filosofias de excelência, estratégia competitiva e produção propriamente dita”.

Conforme HUGE, citado em NAKAGAWA (1991) , “a filosofia de excelência das empresas conta com dois princípios fundamentais: contínuo aperfeiçoamento e eliminação de desperdícios.

O contínuo aperfeiçoamento implica reconhecer que a produtividade, qualidade, serviços ao consumidor e flexibilidade com relação as mudanças de desenho e programação de produção de produtos devem melhorar continuamente”.

Na acepção de CUSUMANO (1992), “flexibilidade refere-se à habilidade de um sistema de manufatura, desenvolvimento de produtos ou operações de serviços em acomodar a oferta de produtos de maneira variada ou padronizada com o mínimo de perda em eficiência de qualidade”.

A eliminação de desperdícios implica reconhecer que o desperdício é algo que não adiciona valor ao produto, sob a ótica do consumidor.

É com base nesses dois princípios que as empresas de classe mundial vêm construindo os três pilares que, na verdade, sustentam a sua filosofia de Excelência Empresarial : fazendo as coisas corretas na primeira vez, rápida preparação das máquinas e células de produção e envolvimento das pessoas.

Ao “fazer coisas da primeira vez” denomina-se também como TQC (Total Quality Control). O TQC aplica-se a todas as funções da empresa (marketing, engenharia, recursos humanos, suprimentos, distribuição física, produção, controladoria, etc.). Esta prática assegura que as necessidades dos consumidores, sejam elas internas ou externas, serão satisfeitas prevenindo erros e defeitos.

A Filosofia de Excelência Empresarial apoia-se também na rápida preparação de máquina e células de produção. A necessidade de efetuar rápidas mudanças nos desenhos de produtos e alterar freqüentemente a programação de produção tem requerido rápidas preparações de máquinas e células de produção.

A outra base de apoio da Filosofia de Excelência Empresarial é o envolvimento das pessoas. Isso implica utilizar a criatividade de todos para

resolver problemas, o que requer alto grau de comprometimento com a Filosofia de Excelência da empresa.

CHALOS (1992) explica que alguns ganhos obtidos nesse novo ambiente de competição acirrada devem-se aos meios tecnológicos revolucionários, outros, a simples redirecionamento das práticas de gerenciamento e processos produtivos. Frequentemente um meio segue o outro.

Além disso, a Tecnologia de Informação (TI), propiciando maior informatização e automação nos escritórios e no chão de fábrica, cria novas fontes de vantagem competitiva.

Gestão econômica e a função Controladoria

Dentro da evolução histórica temos que neste século a Controladoria passou por várias fases no intento de responder às necessidades do meio empresarial mutante. No quadro 1 sintetizamos as principais fases evolutivas de Controladoria e suas características.

As empresas necessitam de uma área responsável pela coordenação de gestão econômica. Esta coordenação embute o estabelecimento de políticas, princípios e conceitos de gestão econômica além da necessária integração entre os objetivos das áreas e a otimização do resultado econômico global.

Desta maneira, a Controladoria propõe-se a ser uma área voltada à gestão operacional da gestão econômica.

A seguir, destacamos as principais posições a respeito da função Controladoria relacionadas à gestão econômica.

O modelo tradicional da função controladoria preconizado em HECKERT & WILLSON (1963), estabelece que “o controller é chefe contábil que supervisiona e mantém os registros financeiros formais da empresa. Ele é visto como o executivo que se preocupa com a contabilidade geral, contabilidade de custos, auditoria, impostos e talvez com seguros e estatística”.

Adiante, HECKERT & WILLSON (1963), estabelecem um modelo moderno para a Controladoria, que nesse nosso estudo é considerado como o estágio anterior à situação hodierna na evolução da função Controladoria. Deste modo, do Controller moderno no entender dos autores citados “espera-se que ele estenda a sua função contábil às aplicações gerenciais ... sua função consiste em reportar e aconselhar, promovendo valorosos mecanismos de controle”.

De maneira assemelhada, o Financial Executives Institute em setembro de 1949 aprovou a definição da função Controladoria que como transcrita em HECKERT & WILLSON (1963) , compreende:

“ 1. Estabelecer, coordenar e manter um plano integrado para o controle das operações.

2. Medir a performance entre os planos operacionais aprovados e os padrões , e reportar e interpretar os resultados das operações dos diversos níveis gerenciais.

3. Medir e reportar sobre a eficiência dos objetivos do negócio e a efetividade das políticas, estrutura organizacional e procedimentos para o atingimento desses objetivos.

4. Reportar às agências governamentais, quando requerido, e supervisionar todos os assuntos relacionados a impostos.

5. Interpretar e reportar os reflexos das influências externas sobre o atingimento dos objetivos da empresa.

6. Prover proteção para os ativos da empresa. Isto inclui controle interno adequado, auditoria e cobertura adequada de seguros”.

ANTHONY (1960) escreveu que “Há uma tendência de considerar o Controller como a pessoa responsável, antes de tudo, por exercer o controle. Tal interferência é errônea. Geralmente, o Controller é responsável pelo projeto e funcionamento do sistema por meio do qual se coleta e relata a informação de controle, porém o uso desta informação no controle real é responsabilidade da administração de linha. O Controller é algo mais que o contador e algo menos que um diretor principal. Além de sua responsabilidade por coletar dados, o Controller também pode ser responsável pela análise de dados, por salientar seu significado à administração, e por fazer recomendações quanto ao que se deve fazer. Mais ainda, ele pode fiscalizar o ajustamento às limitações de gastos impostas pelo presidente. Controla a integridade do sistema contábil e é responsável pela salvaguarda dos bens contra furto e fraude. Em anos recentes, a função do Controller tornou-se cada vez mais importante nas empresas em geral. Contudo, o Controller não toma ou faz cumprir as decisões da administração (a menos que de fato ele seja o presidente). A responsabilidade pelo controle desce do presidente através da organização de linha, e não através do Controller que é um diretor de operações internas”.

Posteriormente, ANTHONY et alii (1984) entenderam que “Apesar das variações que ocorrem na prática, é útil pensar conceitualmente de uma função que tenha a ver com sistemas de informação, incluindo sistemas de controle gerencial, e do controller como a pessoa responsável por esta função...

...A função do Controller é uma função de assessoria.. Apesar do controller ser usualmente responsável pelo desenho e operação do sistema onde a informação para controle é colhida e reportada, o uso desta informação no controle atual é de responsabilidade do gerente de linha.

Em adição à responsabilidade por processar informações, o controller pode também ser responsável por desenvolver e analisar medidas de controle e por fazer recomendações para decisão gerencial”.

Assim, uma das funções da Controladoria é gerar subsídios para a identificação dos esforços individuais e divulgá-los como forma de mantê-los

harmônicos, em relação ao conjunto, e convergentes em relação aos objetivos da entidade.

KANITZ (1976) assevera que "...ao se abordar um sistema de avaliação gerencial deve-se ter em mente a existência de dois aspectos distintos. Um, a avaliação do desempenho do administrador, outro, a avaliação do desempenho da organização sob seu comando".

Tem-se que a principal ferramenta da controladoria, nessa empreitada, é o sistema de informações, não só pela geração de relatórios mas pelo suprimento de dados úteis capazes de balizar a atividade de Controle.

A Controladoria, de posse dessas informações poderá sintetizar o cenário mais apropriado do futuro e suas alternativas que o futuro poderá apresentar visando sugerir o melhor direcionamento de esforços para o período. Isso a faz importante não só no Controle mas na elaboração de planos e planejamento.

De sua participação no planejamento a Controladoria poderá dar uma de suas maiores contribuições para a manutenção da empresa, que é seu papel na pulverização das cargas e riscos da empresa, por seu conhecimento dos pontos vulneráveis à oscilação externa com o objetivo de não concentrar esses riscos numa única área e gestor.

Segundo PORTER (1989), "a vantagem competitiva não pode ser compreendida observando-se a empresa como um todo. Ela tem sua origem nas inúmeras atividades distintas que uma empresa executa no projeto, na produção, no marketing, na entrega e no suporte de seu produto. Cada uma dessas atividades pode contribuir para a posição dos custos relativos de uma empresa, além de criar uma base para a diferenciação".

A cadeia de valores, ainda segundo Porter, "...é um instrumento básico para a análise das fontes de vantagem competitiva. A cadeia de valores é uma forma sistemática para o exame de todas as atividades executadas por uma empresa. A empresa ganha vantagem competitiva executando atividades estrategicamente importantes de uma forma melhor ou mais barata do que a concorrência".

Toda empresa é uma reunião de atividades que são executadas para projetar, produzir, comercializar, entregar e sustentar seu produto. Todas estas atividades podem ser representadas, fazendo-se uso da cadeia de valores. A cadeia de valores de uma empresa e o modo como ela executa atividades individuais são um reflexo de sua história, de sua estratégia e da economia básica das próprias atividades.

Pode ser entendido como missão da Controladoria a coordenação de esforços para que seja alcançada a sinergia que irá corresponder a um resultado global igual ou superior à soma dos resultados individuais das áreas, garantindo o cumprimento da missão e da continuidade da organização.

Este conceito baseia-se na cadeia de valores aliada à dedução de que para ter sucesso, a empresa necessita que cada área agregue valor ao produto/serviço.

A Controladoria é um órgão com postura firme frente aos fatos e acontecimentos administrativos e que, como fiel depositária da sinergia do desempenho global da empresa, irá sempre que necessário posicionar-se em relação aos diversos administradores da empresa dando ênfase a continuidade e otimização de resultados.

Assim, como ponto convergente entre Controladoria e Controle, destacamos :

- Mensuração e análise de desempenho. Análise de desvio das metas e objetivos econômicos propostos no nível da própria Controladoria e da empresa.
- Ação firme na promoção de medidas corretivas.
- Municiar a organização com informações que permitam o controle e o planejamento de resultados.

Por fim, vemos que a Controladoria é assim a coordenadora e portanto fiadora do processo de planejamento e controle que é um ferramental poderoso na garantia de satisfação da missão da empresa.

A Controladoria e o Processo de Qualidade Total

Segundo NAKAGAWA e SANTOS (1991), “as empresas não devem limitar-se a medir custos e rentabilidade (que são decorrentes da “performance” individual e integrada de todos os órgãos), mas estender seus sistemas de medição não financeiras.

Devem dar às medições uma característica proativa e preventiva, estimulando o uso deste importante instrumento de administração na melhora do desempenho presente e futuro, e não para a crítica do desempenho passado. Embora muitas das medições não financeiras não sejam necessariamente geradas a partir dos sistemas e registros contábeis, recomenda-se que, para assegurar confiabilidade, consistência e sinergia desses instrumentos e a integração entre as áreas operacionais e a Controladoria da empresa, esta assuma a função de monitorar todo o sistema de medição da empresa.

GUERREIRO (1989) assevera que “...as atividades desenvolvidas pela empresa assumem caráter de eventos econômicos, uma vez que se caracterizam como processos de transformação de recursos em produtos e serviços. Os valores econômicos referentes aos bens e serviços gerados e aos recursos utilizados influem no valor da empresa”.

A Controladoria, como vimos, tem uma missão atrelada ao sucesso da gestão econômica, ou seja, deve monitorar as atividades desenvolvidas pela empresa, uma vez que elas possuem o componente econômico embutido.

A Controladoria, em sua função no planejamento e controle econômico e da qualidade, deve atentar para o fato de que a maioria das empresas bem sucedidas na competição no mercado global são as que têm assumido firme

compromisso com a eliminação de custos de atividades que não adicionam valor ao produto/serviço.

BERLINER e BRIMSON (1988) declaram que “uma atividade que não adiciona valor ao produto é aquela que pode ser eliminada, sem que os atributos do produto (desempenho, função, qualidade e valor reconhecido) sejam afetados”.

De maneira simples, constatamos que são as atividades e não os produtos, os geradores primários de custo.

Conforme explica NAKAGAWA (1991), “tendo-se constatado que os sistemas tradicionais de custeio já não vinham atendendo adequadamente às necessidades atuais de administração e controle de custos, muitas empresas líderes de diversas áreas industriais, organizações profissionais das áreas de consultoria e contabilidade, universidades de grande renome internacional, agências governamentais, professores universitários e outros formaram em 1986 um fórum internacional, organizado pela CAM-I (Computer Aided Manufacturing - International, Inc.) para o desenvolvimento de um projeto de pesquisa que recebeu a denominação de Cost Management System (CMS). O CMS foi então desenvolvido através de três fases de estudos e pesquisas voltadas para o seu desempenho conceitual, sua arquitetura e , finalmente, implementação”.

O modelo conceitual do CMS incorpora a idéia de que a empresa incorre em custos através das atividades que nela se realizam. É preciso considerar também, que há em uma empresa também um conjunto de outras atividades , como engenharia de projeto, que asseguram a viabilidade de sua continuidade, pois elas enfatizam futuras necessidades. Os custos associados com estas atividades representam um investimento da empresa para o futuro, e devem ser incluídos entre os custos do ciclo de vida tanto dos produtos como dos processos.

A contabilidade por atividades é de fundamental importância para o desenho conceitual do CMS, porque é através dela que se consegue:

- Descrever o processo de manufatura;
- Estabelecer um denominador comum entre a contabilidade de custos, mensuração de desempenhos e gestão de investimentos e
- A visibilidade de atividades que não adicionam valor.

O enfoque da gestão estratégica de atividades pressupõe que as atividades é que têm o poder de agregar valor ao produto, bem ou serviço. Dessa maneira a interação com o ambiente e o processamento interno do sistema empresa deve basear-se em atividades condutoras de valor agregado para que haja sucesso empresarial. É com este valor que a gestão estratégica de atividades deve contar, expurgando toda e qualquer atividade supérflua, inútil ou desnecessária.

Para acompanhar as tecnologias avançadas de produção, a Contabilidade desenvolveu o sistema de Custeio Baseado em Atividades.

O “Activity Based Costing” (ABC) ou Custeio Baseado em Atividades é um sistema de custos que acumula custos baseado nas atividades realizadas e depois usa vetores para alocar estes custos aos produtos ou outras bases, tais como clientes, mercados, projetos etc.

KAPLAN & COOPER (1992) asseveram que “os sistemas tradicionais de custeio utilizam bases de rateio por volumes, tais como mão de obra direta, horas máquina e vendas, para alocar despesas organizacionais a produtos e clientes. Mas muitos recursos requeridos por produtos e clientes não são proporcionais ao volume de unidades produzidas ou vendidas. Dessa maneira, os sistemas convencionais não medem acuradamente o custo dos recursos utilizados para desenvolver e produzir produtos e vender e entregá-los aos clientes. Empresas, incluindo aquela com excelente sistema tradicional de custeio, desenvolvem sistemas de Custos Baseados em Atividades de maneira a conseguirem ligar diretamente os custos das atividades desenvolvidas na organização ao produto e cliente para os quais estas atividades são desenvolvidas”.

COOPER et alii (1992) concluem em recente estudo que:

“- O gerenciamento de Custos Baseado em Atividades é mais que um sistema. É um processo gerencial. Gerentes de cada empresa entenderam que as informações de Custos Baseado em Atividades permite-os gerenciar atividades e processos organizacionais ao proporcionar uma visão funcional integrada da empresa.

- O gerenciamento de Custos Baseados em Atividades beneficia decisões operacionais e estratégicas. As empresas têm utilizado a informação para muitas decisões sobre linha de produtos, segmentação de mercado e relacionamento com clientes, bem como para estimular melhorias de processo e gerenciamento das atividades.

- Um modelo de Custos Baseado em Atividades pode complementar e coexistir com sistemas financeiros tradicionais. As empresas continuam a operar seus sistemas financeiros existentes enquanto desenvolvem e implementam modelos de Custos Baseado em Atividades.

- A informação de Custos Baseado em Atividades por si só não invoca ações e decisões levando a melhorias de lucratividade performance operacional. A administração precisa instituir um processo consciente de mudança e implementação (melhoria) organizacional se a organização desejar receber os benefícios das revelações resultantes da análise de Custos Baseado em Atividades”.

Na visão de NAKAGAWA (1991) “a contabilidade por atividades objetiva a coleta de informação sobre o desempenho operacional e financeiro de atividades significativas da empresa. Na contabilidade por atividades, o tempo necessário para desempenhar uma atividade pode ser expresso em termos de tempo efetivamente dedicado a uma atividade e em termos de tempo decorrido”.

KAPLAN (1992) adverte que “o gerenciamento de Custos Baseado em Atividades é um sistema desenhado para informar a gerência sobre os aspectos

econômicos de suas operações passadas, presentes e futuras. A palavra “custos” aparece no título para lembrar às pessoas que considerações financeiras e econômicas ainda são relevantes para as decisões e ações da gerência”.

A contabilidade de custos pode ser vista como aquela que identifica os custos de atividades relevantes da empresa, e a meta da mensuração de desempenho como sendo a de se determinar o grau de eficiência e eficácia das atividades.

Assim, o objetivo da gestão de investimentos será o de permitir a identificação, avaliação e implementação de novas atividades ou de alternativas de atividades já existentes, mas sempre para melhorar o desempenho futuro da empresa.

Cabe à Controladoria a divulgação de paradigmas de qualidade às áreas de responsabilidade com o fim de alcançar-se atividades que agreguem valor em detrimento das atividades que não trazem utilidade econômica à empresa.

Conclusão

O novo paradigma do Controller, além de assessoria, é a parceria com as diversas funções que compõem a empresa, isto porque o ambiente atual de manufatura de classe mundial exige visibilidade, clareza e simplicidade, o que enseja a participação e envolvimento sistemático de todas as funções nos problemas da empresa.

O ferramental de resposta da Controladoria aos desafios de gestão econômica do ambiente empresarial atual inclui a Gestão Estratégica de Custos (CMS) e a Contabilidade Baseada em Atividades que possuem o potencial de embasar decisões positivas estratégicas e operacionais.

Conforme explana RICCIO (1989), “... o Sistema de Informação Contábil de fato abrange não somente a Contabilidade Financeira (nível operacional), mas também a Contabilidade gerencial (nível tático) e já contém os elementos essenciais do que poderíamos denominar de “Contabilidade Estratégica”.

IUDÍCIBUS (1992) nos ensina em relação ao papel do Controller que “No estágio atual do desenvolvimento das técnicas é preciso observar o que está sendo feito na fábrica, aprender melhor as características de cada metodologia, conversar bastante com os engenheiros de “design” e processo. Enfim, aprender primeiro a linguagem...

... O contador do futuro deverá exercer um papel de comunicação efetiva e de liderança em todo esse processo de modernização”.

A Controladoria, dentro do programa de incremento contínuo de melhorias deve monitorar as atividades e resultados da empresa e informar aos gestores, de maneira proativa, os paradigmas de qualidade detectados.

Entende-se portanto que, para exercer de maneira correta sua função, monitorando o sistema de medição da empresa, a Controladoria deve dispor dos seguintes enfoques de responsabilidade (“accountability”):

- Contabilidade Financeira - onde se buscará o custo do produto para fins de apuração de estoques e todos os elementos do sistema contábil para fins de reporte externo.

- Contabilidade Gerencial - onde se buscará o controle das decisões e de seus impactos na empresa para fins de gestão do negócio.

- Contabilidade Estratégica - onde se buscará o exercício da estratégia competitiva através da gestão e mensuração dos custos das atividades de produção e administração, para apoiar sinergicamente as funções (Strategy Function Deployment) que compõem a empresa, estruturada na gestão estratégica global da empresa..

Portanto, a Controladoria embute-se no suporte à garantia da missão da empresa e, através da cadeia de valores, das áreas que compõem o sistema interno da empresa, ao posicionar-se de maneira firme e ativa no processo de planejamento e controle. Cabe à função Controladoria o papel de monitorar os paradigmas de qualidade, devendo informar e interagir proativamente com as diversas funções da organização na busca da excelência empresarial, calcada na crença de que estratégia, custos e qualidade são responsabilidades de todas as funções da empresa.

QUADRO 1

PERÍODO	Características		DESTAQUES
	Do meio empresarial	Da Controladoria	
Século XIX até Século XX (década de 50)	<ul style="list-style-type: none"> - Produtividade é função da especialização. - Modelo Mecanicista. - Organização vista como máquina. - Qualidade controlada após produção(ex post). 	<ul style="list-style-type: none"> - Controle rígido e intensivo do processo e das pessoas - Assessoria-(stewardship) 	1776-"The Wealth of Nations"-Adam Smith 1991 - "Principles of Scientific Management"- George F. Taylor 1914 - ROI (DuPont) - F.Donaldson Brown 1926 - "Mass production"-Henry Ford 1930 - Activity Account - Kohler
1960 até a década de 90	<ul style="list-style-type: none"> - Adaptabilidade ao meio - Processos flexíveis - Modelo contingencialista - Organização como organismo - Just-in-time - Qualidade efetuada na fase de design e de produção(ex ante) 	<ul style="list-style-type: none"> - Controle compartilhado e interativo com operações - Parceria (partnership) além de assessoria. 	1950/60 - Sistema Toyota de Produção Flexível (Eiji Toyota e Taiichi Ohno) -ABC -CMS 1987 - "Relevance Lost" H. Thomas Johnson e Robert S. Kaplan

Referências Bibliográficas

- ALBUQUERQUE, Lindolfo G. - Competitividade e Recursos Humanos. Revista de Administração. Vol. 27 no.4, FEA/USP. São Paulo. Out/Dez. 1992 p.17
- ANTHONY, Robert N. - Management Accounting Irwin, Homewood, 1960. p 330
- ANTHONY, Robert N. et alii - Management Control Systems. IRWIN, Homewwod, 1984. p.60 e 61
- BERLINER, Callie e BRIMSON, James A. - Cost Management for Today's Advanced Manufaturing. HBSP, Boston , 1988 p. 3
- CATELLI, Armando e GUERREIRO, Reinaldo - Gecon - Sistema de Informação de Gestão Econômica : Uma Proposta Para Mensuração Contábil do Resultado das Atividades Empresariais. Boletim do CRC, São Paulo, Setembro/92 p.10
- CHALOS,Peter-Managing Cost in Today's Manufacturing Environment. Prentice Hall, Englenwood Cliffs, New Jersey, 1992 p.8
- COOPER, Robin et alii - From ABC to ABM. Management Accounting. Vol.LXXIV no.5. New Jersey. November 1992\ p.57
- CROSBY, Philip B. - Quality is Free. McGraw Hill, New York 1979 p.123-125
- CUSUMANO, Michael A. - Shifting economies : From craft production to flexible systems and software factories. Research Policy. Vol 21, no.5, Amsterdam, October 1992
- GUERREIRO, Reinaldo - Modelo Conceitual de Sistema de Informação de Gestão Econômica: Uma Contribuição à Teoria da Comunicação da Contabilidade. Tese de Doutorado. FEA/USP, São Paulo, 1989 p.248
- HECKERT, J. B. e WILLSON, J. D. - Controllership. Ronald Press, 2ª. ed., New York, 1963. p.11
- HORNGREN, Charles T. e Foster, G. - JIT: Cost Accounting and Cost Management Issues. Management Accounting, June/1987 p.19 a 25
- INGLE, Sud - In Search of Perfection. Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 1985 p. 310 e 311
- IUDÍCIBUS, Sérgio de - Desafios do Contabilista na Transição Para Uma Economia de Competitividade e Eficiência. Boletim do IBRACON ano XV no.170. São Paulo. Julho/1992 p.4 e 5
- JOHNSON, H. Thomas e KAPLAN, Robert S. - Relevance Lost, The Rise and Fall of Management Accounting. ed.HBSP, Boston, 1991

JURAN, J. M. e GRYNA, Frank M. - Controle de Qualidade - Handbook Vol.1 Cap. 2 McGraw Hill, São Paulo, 1991 p.11 e 12

KANITZ, Stephan G. - Controladoria : Teoria e estudos de Casos. Pioneira, São Paulo, 1976 p.23

KAPLAN, Robert S. - In Defense of Activity Based Cost Management. Management Accounting. Vol LXXIV no.5. New Jersey, November 1992. p.58

KAPLAN, Robert S. e ATKINSON, A.A. - Advanced Management Accounting. Prentice Hall, Englewood Cliffs, 2nd ed., New Jersey, 1989 p.380

KAPLAN, Robert S. e COOPER, Robin - Activity Based Systems: Measuring the Cost of Resource Usage. Accounting Horizons. Vol.6 no.3. Sarasota. September 1992 p.1

NAKAGAWA, Masayuki - Gestão Estratégica de Custos. Atlas, São Paulo, 1991 p.23

NAKAGAWA, Masayuki e SANTOS, Nelson - A necessidade de uma Contabilidade de Custos Mais Abrangente. Boletim IBRACON, n.160, São Paulo, Setembro/1991. p.3 e 4.

NB-9004 - Normas de Gestão da Qualidade e Garantia da Qualidade - Diretrizes para Seleção e Uso. ABNT, Rio de Janeiro, Junho/1990.

PORTER, Michael E. - Vantagem Competitiva - Campus. Rio de Janeiro. 1989. p.31

RAYNOR, Michael E. - Quality as a Strategic Weapon. Journal of Business Strategy. Vol. 13. no.5, Boston, September/October 1992 p.9

RICCIO, Edson Luiz - Uma Contribuição ao estudo da Contabilidade Como Sistema de Informação. Tese de Doutorado. FEA/USP. São Paulo. 1989. p.163 e 164