

Relacionamento entre a Controladoria e a Gestão da Informação Econômico-Financeira na Nova Economia

Luiz Leite de Menezes

Mestre e Doutor em Contabilidade e Controladoria da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. Professor da Universidade Presbiteriana Mackenzie. [tecsi@usp.br]

Edson Luiz Riccio

Professor Livre-Docente dos cursos de Graduação e Pós-Graduação de FEA/USP. Doutor e Mestre em Educação pela FEA/USP e Bacharel em Ciências Contábeis e Administração pela FEA/USP. Diretor do Laboratório de Tecnologia e Sistemas de Informação da EAC/FEA/USP. Presidente da CCInt – FEA/USP – Comissão de Cooperação Internacional. [elriccio@usp.br]

Agradecimentos

Os autores agradecem à pesquisadora Marici C. Gramacho Sakata, doutoranda em Ciências da Comunicação da ECA/USP.

RESUMO

Este trabalho aborda o relacionamento entre a Controladoria e a gestão da informação destinada ao controle econômico-financeiro nas empresas. Os conceitos fundamentais utilizados nas análises consideram a informação como um dos instrumentos na realização da missão e na continuidade das empresas, e que os gestores funcionais são os clientes ou principais consumidores dessas informações. Ao avaliar os resultados operacionais, a Controladoria mensura a contribuição de cada setor e, como consequência, do gestor funcional associado a cada setor. Nesse caso, o *Controller* assume o papel de gestor do processo gerador da informação. A metodologia utilizada incluiu uma pesquisa bibliográfica nas áreas de Gestão, Tecnologia da Informação e Economia Digital, seguida de uma pesquisa empírica com aplicação de questionários e entrevistas juntos a profissionais da área de Controle e usuários funcionais. O resultado apontou para um modelo novo, em que a missão das organizações pode ser planejada, mensurada e realizada de forma compartilhada. Isso é alcançado através do fluxo de conhecimento, agilizado por processos que utilizam intensamente a tecnologia de informação. Transações cada vez mais automatizadas, juntamente com a força integradora da Internet mudam as características dos processos e a maneira como a empresa funciona. Todos na empresa passam a conviver com outras variáveis relacionadas com o estado da arte da mensuração, sobretudo, das projeções das informações para tomada de decisão em relação ao futuro e aos riscos assumidos ou a assumir.

PALAVRAS-CHAVE

Controladoria, Gestão da Informação, Controller, Tecnologia de Informação.

ABSTRACT

This paper analysis the relationships between the Control function and the management of the information used for financial control of the firm. The analysis were based in the fundamental concepts by which information is an instrument

that supports management in the control and continuity of operations, and that managers are the main users of that information. In the process of evaluating a firm's performance the Control function measures the contribution of each area and, as consequence, the manager associated with each one. In this case, the company's Controller assumes the role of information process manager. The methodology included a literature research in Management, Information Technology and Digital Economy, followed by a field research conducted by questionnaires and interviews with controllers and functional managers. Results showed the emergence of a new model in which the firm's missions can be planned, measured and obtained in a collaborative way. This is achieved by an effective flow of information, based on intensive utilization of IT by the processes. Highly automated transaction processes and the power of internet change the manner of operating the firms. Professionals are faced with the new variables in the state-of-the-art of measurement models and information for decision making in regard to the future and risks to be taken by the firms.

KEY-WORDS

Controllership, Information management, Controller, Information Technology.

1. INTRODUÇÃO

Esta pesquisa parte da premissa de que a atividade de Controladoria associada à presença formal de um sistema de informações contábil é imprescindível para a gestão do aspecto econômico presente em qualquer entidade empresarial.

Apesar dessa grande amplitude, o desenvolvimento da atividade de Controladoria representa um grande desafio, notadamente se concebida com o destaque para modelo de gestor de informações, para efeito de tomada de decisão e gestão dos riscos de qualquer entidade.

As questões relativas ao planejamento e controle e ao posicionamento dos executivos de finanças e de controle, diante das necessidades de informação, tanto interna como externamente à empresa, constituem-se alvos de extensas discussões ao longo dos anos. A Contabilidade, voltada a sua missão de trabalhar com a informação econômica, é frequentemente afetada pelas mudanças de paradigma, seja pelo crescimento da empresa, seja pelas características da economia e das ferramentas de gestão disponíveis, seja pela necessidade de inclusão de outros parâmetros quantitativos de controle.

Refletindo sobre o assunto, passou-se a pesquisar os reflexos das características de Controle ao longo do ciclo de crescimento das empresas e, sobretudo sobre os paradigmas trazidos pelos novos limites geográficos e empresariais embutidos dentro do que se convencionou chamar de “nova economia”. A nova economia vem se caracterizando pela intensa revisão de conceitos e de processos, causados, especialmente, pelo impacto do desenvolvimento da tecnologia de informação e das telecomunicações. Assim, emergiu a idéia de contribuir para uma série de quesitos que enriquecem a visão da Contabilidade como instrumento da Controladoria e como fonte de informação para tomada de decisão e gestão do risco empresarial.

1.1. Objetivo

O objetivo do estudo foi relacionar a Controladoria com o suporte à gestão e controle econômico frente às mudanças impostas pela globalização e pelas ferramentas da economia digital. Tentou-se responder à seguinte questão: Qual o papel do executivo da função Controladoria como gestor do processo de informação empresarial e na disponibilização de informações de cunho legal, estratégico e de controle dentro da nova economia, globalizada e digitalizada?

Também se considerou a necessidade de definir o papel do *controller* como Gestor das Informações, em virtude de sua posição privilegiada, de onde pode observar a contribuição para o resultado das atividades que se desenvolvem sob a responsabilidade de cada executivo funcional.

O estudo considerou a necessidade imediata do reposicionamento dos executivos da área de Controladoria devido às características dinâmicas e estratégias dos negócios dentro dos novos conceitos empresariais de globalização. Esses conceitos tornam o ambiente cada vez mais competitivo, em decorrência da quali-

dade e da velocidade da obtenção das informações dentro do que se convencionou chamar de Nova Economia ou Economia Digital.

1.2. Problemática

A necessidade de informação para tomada de decisão extrapola o estágio atual de adequação das Ciências Contábeis. Dentro do atual cenário de competição globalizada e do atual estágio de desenvolvimento dos sistemas de informações contábeis, deve-se considerar a exposição ao risco em virtude da necessidade de maior *empowerment* do grupo funcional impulsionados pelos avanços da tecnologia da informação e das telecomunicações (SIMONS, 1995). Cresce, assim, a importância do executivo voltado à função de *Controller*. Tradicionalmente, este tem a maior parte de sua dedicação profissional voltada ao reporte das informações das operações sobre três aspectos principais: necessidades legais e fiscais; necessidade de consolidação e reporte aos acionistas; necessidade de informações gerenciais voltadas à tomada de decisão operacional, muitas vezes dependente das características do modelo de gestão particularizado pelos executivos locais.

Porém, qual o papel do executivo da função Controladoria como gestor dos processos de obtenção das informações empresariais e na disponibilização de informações de cunho legal, estratégico e de controle dentro da nova economia, globalizada e digitalizada?

Este estudo parte das hipóteses de que é possível adicionar novos valores a serem mensurados, visando à criação de modelos mais abrangentes de planejamento e controle que forneçam maior segurança à tomada de decisão por parte da alta gerência das empresas. Os profissionais envolvidos com a Controladoria e que ofereçam subsídios para os processos de Planejamento e Controle necessitam conhecer mais profundamente outras variáveis envolvidas com o estado-da-arte da mensuração, dos riscos e, sobretudo, das projeções das informações internas e externas (pelo menos “benchmarks”) para tomada de decisão em relação ao futuro.

1.3. Metodologia

A metodologia utilizada, iniciou-se com uma pesquisa bibliográfica nas áreas de Gestão, Tecnologia da Informação e Economia Digital, seguida de uma pesquisa empírica exploratória com aplicação de

questionários e entrevistas junto a profissionais da área de Controle além de alguns usuários funcionais. Examinou-se os atuais paradigmas da função controladoria, concebidos segundo conceitos do Sistema de Gestão Econômica, envolvendo os instrumentos de planejamento e controle, bem como o impacto da economia digital, buscando comprovar a adequação do comportamento e dos instrumentos de mensuração utilizados pelos profissionais da área de controle às necessidades da nova ordem empresarial.

1.4. Estudo exploratório

A pesquisa empírica fundamentou-se na: a) Escolha do tipo de abordagem científica empregada na condução do estudo; b) Definição de estudo exploratória; c) Formulação de hipótese como ponto de apoio ao desenvolvimento de novas pesquisas.

O uso do estudo exploratório teve como finalidade obter uma quantidade maior de informações que pudessem comprovar a relevância deste trabalho, uma vez que não se conhece nenhuma fonte de dados especificamente destinada a este propósito. Utilizou-se um questionário para a obtenção de informações que pudessem definir um conhecimento inicial sobre a realidade atual da controladoria, a participação efetiva do *controller* no processo de planejamento e definição das informações necessárias, além de sua visão sobre o futuro digital.

1.5. Amostra

Foram contactados executivos da área de controladoria e demais usuários de informações, sendo estes gestores funcionais, escolhidos ao acaso dentro das organizações. Foram pesquisadas 30 empresas, onde 32 executivos colaboraram para a pesquisa respondendo ao questionário elaborado. Foram também realizadas entrevistas com oito gestores, visando um nível mais aprofundado de respostas dadas nos questionários. Evidentemente, não se pode caracterizar este trabalho como uma pesquisa exaustiva, com o poder de quantificar resultados e analisar o comportamento de variáveis determinadas, mas sim como um estudo elaborado com o propósito de sondar a abrangência adequada para o desenvolvimento da pesquisa, que deverá ter prosseguimento.

As empresas pesquisadas estão representadas pelos seguintes parâmetros: Faturamento anual: 33% até MR\$ 20.000; 17% entre MR\$ 20.000 e MR\$ 200.000

e 50% acima de MR\$ 300.000. Quanto ao tipo de atividade, destas, 60% de serviços, 20% eram do tipo industrial, 13% financeiras e 7% da atividade comercial. Quanto ao número de funcionários, 50% possuem entre 201 a 600 funcionários e 50% possuem acima de 3000 funcionários.

2. AS NOVAS CARACTERÍSTICAS DA ECONOMIA

2.1. O novo mundo das transações eletrônicas

Desde o início deste século, mais de 200 milhões de usuários estão ligados na Internet e este fenômeno já afetou diversos aspectos de nosso estilo de vida, embora todos os indícios sejam de que a revolução ainda esteja no início.

Acredita-se que a Internet esteja mudando fundamentalmente a economia das transações, com benefícios evidentes para consumidores e produtores. (SHULTZ, 1997)

Para explorar as correntes que fundamentam esta inovação tecnológica, podemos, focalizar aspectos específicos da Internet, ou seja, procurar esclarecer a nova economia das transações – uma força tão poderosa que se tornará uma plataforma fundamental para a economia mundial, à medida que avançamos no novo milênio.

2.2. Introdução à economia das transações

Transações baseadas em comunicação vêm provocando mudanças econômicas cruciais para as empresas varejistas, de telecomunicações, bancos e órgãos governamentais, à medida que os volumes de vendas vêm atingindo recordes de crescimento. As empresas de diversos setores da economia estão sendo forçadas a adaptarem-se a estas novas realidades de mercado, com infra-estrutura de informática aperfeiçoada e melhoria das interfaces com os consumidores. O desafio de reduzir continuamente os custos das transações para os consumidores e vendedores vem assumindo proporções da maior importância, enquanto a Internet continua a aumentar seu acesso à economia como um todo. Assim, considera-se extremamente importante certos preceitos fundamentais: (1) as empresas tentam maximizar os lucros, segundo sua tecnologia de produção; e (2) os consumidores tentam maximizar sua satisfação, de acordo com o orçamento. Segundo COASE (1988), essas forças naturalmente levam à previsão de que a redução

dos custos de transação, causada pela Internet, está mudando o comportamento das empresas e dos consumidores. Por um lado, o novo método de distribuição é menos dispendioso e está sendo mais eficiente do que o tradicional. Por outro lado, algumas indústrias estão sendo menos afetadas. Por enquanto, não se pode afirmar o que ocorrerá nos mercados de produtos pesados e volumosos: as opções de entrega e armazenamento forçam os custos a subir, quando analisadas no ambiente de transações da Internet. As mercadorias perecíveis e de mercearia, por exemplo, têm apresentado taxas de crescimento relativamente baixas, se comparadas às de livros, viagens, brinquedos, música, artigos eletroeletrônicos, etc.. Portanto, não se espera que todas as empresas e indústrias sejam afetadas, no mesmo momento e de maneira uniforme.

Em resumo, implicações significativas estão aparecendo para as empresas, à medida que a nova economia de transações está se firmando. Alguns canais passam ou passarão por transformação total ou serão substituídos. Mesmo assim, existem inúmeras oportunidades para empresas com idéias criativas e sólidos conhecimentos para participar nesses mercados emergentes de *e-business*.

2.3. Tendências atuais em comércio eletrônico pela Internet: o “B2C e o “B2B”

Não há dúvida de que as transações globais pela Internet continuarão a crescer. A rede de telecomunicações dos dias atuais mostra que a distância não constituirá mais barreira a compradores e vendedores no mercado da nova economia (CAIRNCROSS, 1997). Embora as regras sobre privacidade (locais e nacionais) e as questões de tributação ainda sejam importantes, a tarefa de comprar e vender no exterior foi facilitada. Simultaneamente, a barreira do tempo está desaparecendo entre compradores e vendedores. As transações com mercadorias físicas podem ser feitas em até um dia enquanto as mercadorias digitais podem levar apenas alguns minutos para serem entregues após o processamento do pedido. Em muitos mercados de produtos e áreas geográficas, o tempo e a distância talvez não conte mais. (DELONG, 2000)

O estudo de RODDY (1999:5) ressalta que as 500 empresas da lista da **Fortune** apressaram-se em usufruir das vantagens deste novo fenômeno para obter informações, reduzir custos e conseguir novos clientes. Isso também vale para os negócios “B2B” (empresa-a-empresa) e “B2C” (empresa-a-consumidor) que qua-

druplicaram de 1997 a 1998. A nova exigência organizacional é a combinação de comércio eletrônico, serviço a clientes e automação da força de vendas. Os executivos dessas grandes empresas estão acreditando nessa visão do futuro. (RODDY, 1999:5).

A Internet está adquirindo maturidade como ferramenta de desenvolvimento de negócios. Contínuas reduções de custos dos *chips* de computador e de poder estão sendo feitas. Estima-se que esta força tem potencial para gerar mais mudança do que a ocasionada pela revolução industrial. A extensão ocorrerá por causa do enorme poder associado às indústrias com “efeitos da rede”. Nessas situações, à medida que cada entidade é acrescentada à rede, aumenta o valor de cada conexão.

2.4. Desenvolvimento de mercados econômicos de confiança e privacidade

Ao levar as transações para o espaço cibernético, é preciso reconhecer os riscos envolvidos. Existem dúvidas sobre confiabilidade, identidade, segurança e privacidade, bem como fraudes. Uma das questões principais sobre o *e-commerce* na Internet é a efetiva entrega dos produtos solicitados aos consumidores, em tempo hábil e pelo preço acordado. Como praticamente qualquer pessoa pode desenvolver um *site* e solicitar um número de cartão de crédito, é imprescindível que existam métodos para permitir ao consumidor verificar a veracidade das informações. Este é um espaço para atuação da profissão contábil e da auditoria.

Empresas de *software*, já fornecem “selos de aprovação” para determinadas marcas. Uma vez mais, o conceito gira em torno de questões econômicas de transações e custos. Quanto tempo e quanto dinheiro custa certificar se o consumidor está transacionando com um *site* e que lhe será entregue o que foi prometido? Nos Estados Unidos, o AICPA – *The American Institute of Certified Public Accountants* introduziu um serviço chamado *CPA Web Trust*, e com isso esperam ser considerados como “identificadores de confiança” em um mercado de milhões de novos vendedores de produtos e serviços. O espaço cibernético, neste estágio inicial de desenvolvimento, é uma fronteira inexplorada, cujas regras e convenções ainda estão evoluindo. Muitas coisas tidas como certas nos negócios tradicionais precisam ainda evoluir no espaço cibernético. É preciso encontrar novas formas de estabelecer confiança. A confiança, a proteção aos dados e a segurança, tudo isso exige novas maneiras

de identificar positiva e inequivocamente as partes que atuam no espaço cibernético, levando a uma discussão sobre codificação, assinaturas digitais e certificados. Novos sistemas de pagamento eletrônico são necessários para facilitar o e-commerce. Finalmente, deve ser estabelecido um ambiente normativo e tributário global que conduza aos negócios no espaço cibernético.

As principais questões colocadas por RODDY (1999:24) em relação a utilização dos sites são: Confiança; Segurança; Confidencialidade e Identidade; Dinheiro digital e outros sistemas de pagamento eletrônico; e Questões normativas e tributárias. As autoridades fiscais, por sua vez, se preocupam com a possibilidade de a Internet diminuir as fontes tradicionais de receita tributária. Alguns governos estão cogitando a criação de novos impostos para este tipo de transação.

Tomar a decisão de como agir, cria uma grande oportunidade para um novo tipo de relacionamento com o consumidor, que é capaz de levar a uma oportunidade econômica profunda e duradoura (HAGEL, 1999).

2.5. Busca de receita tributária no espaço cibernético

Como nos Estados Unidos, a maioria dos governos, continuará a manter um papel contínuo e crucial no desenvolvimento do *e-commerce*; papel muito semelhante aos esforços dos governos em custear as capacidades da Internet. No entanto, há uma questão financeira que se faz sentir em todas as áreas e precisa desesperadamente de solução. É a questão do imposto sobre vendas que as empresas varejistas enfrentam, da mesma forma que os órgãos estaduais, federais e internacionais. Se um consumidor comprar uma camisa de um vendedor no estado “A”, enquanto se encontra no estado “B”, e, a camisa é enviada ao estado “C”, onde será pago o imposto sobre a venda?

A tributação da renda das empresas nos EUA, como em muitos outros países, baseia-se, em grande parte, na localização das diversas instalações físicas que a empresa usa para negociar. Entretanto, a Internet torna isto mais complexo. Por exemplo, se um servidor da Rede constitui “estabelecimento permanente”. A resposta pode envolver não só a tributação da renda de pessoas jurídicas de diversos estados dos EUA, como também a tributação da renda de empresas no resto do mundo.

A era do *e-commerce*, a cobrança de impostos por governos municipais, estaduais e internacionais tornar-se-á muito mais complexa e confusa, assim como as definições tradicionais usadas nos programas de vendas e de imposto sobre a renda de pessoas jurídicas se tornam obsoletas. (STEWART, 1998) Os governos não manterão os mercados, criando tensões, à medida que as empresas e consumidores buscam formas legítimas de minimizar os impostos. Enquanto se fala em robôs de compras – agentes de *software* que procuram *sites* na Internet com os menores preços – pode-se chegar a pensar em robôs de impostos. Na primeira evolução, eles seriam mais como investigadores, descobrindo como fluem as transações eletrônicas pelos fios e pelas ondas da economia. Eventualmente, esses agentes de *software* gerados pelos governos poderiam encontrar transações e cobrar impostos como qualquer ser humano empregado da receita federal.

Acima de tudo, a política tributária do espaço cibernético torna-se muito mais complexa, com argumentos políticos entre empresas, estados e governos nacionais. Como as transações mudaram fundamentalmente, é natural que a tributação também mude, mas é claro que a mudança de mercado precederá as do governo, causando um período de perturbação, à medida que os sistemas tributários forem sendo desenvolvidos para enfrentar os novos desafios. Esses novos sistemas exigirão criatividade e diplomacia para desenvolver e implementar.

2.6. A nova organização e o novo ambiente empresarial

Apesar de vivermos na chamada sociedade da informação, o verdadeiro ativo não é a informação, mas o conhecimento. As informações estão disponíveis em abundância mas o conhecimento não – o conhecimento é a informação que foi ‘editada’, colocada no seu contexto e analisada de modo a fazer sentido e a ter valor para a organização. O saber coletivo de uma dada empresa é o seu capital intelectual. Com o surgimento da *World Wide Web*, um ambiente totalmente novo emergiu no mundo dos negócios, a medida que a concorrência se intensifica, a inovação não pode ser conseguida apenas por intermédio da firma verticalmente integrada, como no passado do capitalismo industrial. As empresas têm de criar redes *on-line* envolvendo clientes e fornecedores e utilizando processos que adicionem valor. O resultado desta reconstrução da cadeia de

valor no plano digital é o que TAPSCOT (1998) chamou de *Electronic Business Communities* (EBC). Foram definidas as EBC como redes de fornecedores, distribuidores, intermediários e clientes que usam a plataforma da Internet e outros meios eletrônicos como canal de colaboração e competição.

O novo jogo da competitividade é o de liderar uma comunidade, sob a forma de uma relação de longo prazo com os fornecedores, agora vistos como parceiros e não como súditos, e com os clientes. Para KELLY (2002), a “revolução digital” e a “sociedade digital” estão na moda, mas, por debaixo delas, há algo mais profundo, que movimenta a economia em rede e que tem leis próprias, algumas delas o inverso daquelas a que nos habituamos na economia industrial (SHAPIRO, 1998).

Assim, vários autores ressaltam que a difusão acelerada das novas tecnologias de informação e comunicação vem promovendo profundas transformações na economia mundial e está na origem de um novo padrão de competição globalizado, em que a capacidade de gerar inovações, em intervalos de tempo cada vez mais reduzidos, é de vital importância para empresas e países. A utilização intensiva dessas tecnologias introduz maior racionalidade e flexibilidade nos processos produtivos, tornando-os mais eficientes quanto ao uso de capital, trabalho e recursos naturais. Propiciam, ao mesmo tempo, o surgimento de meios e ferramentas para a produção e comercialização de produtos e serviços inovadores, bem como novas oportunidades de investimento.

2.7. Os novos mercados

Através da Internet, as empresas além de reduzir custos podem também criar novas oportunidades de negócios e aprender mais sobre seus clientes. As diversas informações tendem a serem distribuídas por bancos de dados, cada um anexado a uma linha de produto ou canal de vendas em particular. A integração de dados pode mostrar ao cliente um aspecto de coerência e a tarefa torna-se mais fácil quando os clientes compram em linha direta. Através das redes eletrônicas, conforme o estudo de TAKAHASHI (2000), as empresas se interconectam em vários pontos do planeta, e trafega a principal matéria-prima desse novo paradigma: a **informação**.

A capacidade de gerar, tratar e transmitir informação é a primeira etapa na cadeia de produção que se completa com sua aplicação no processo de agregação de valor a produtos e serviços. Nesse contexto,

impõe-se, para empresas e trabalhadores, o desafio de adquirir a competência necessária para transformar a informação em um recurso econômico estratégico, ou seja: o **conhecimento**.

O conhecimento é hoje fator essencial em todas as etapas do processo produtivo, desde a pesquisa básica até o marketing final e a assistência ao consumidor. Mas, é na fase inicial de projeto e concepção de produtos e serviços que esse fator é crítico. Essa etapa requer o domínio de tecnologias-chave, grandes investimentos em pesquisa, ambiente institucional favorável e pessoas altamente capacitadas. Relativamente, as fases subsequentes do processo são menos intensivas em conhecimento e podem ser desenvolvidas em um grande número de países.

As atividades econômicas que utilizam redes eletrônicas como plataforma tecnológica são denominadas *e-business*. (STEWART, 1998a, 1998b; POWER, 2002; SERVE et. al, 2002). Essa expressão engloba os diversos tipos de transações comerciais, administrativas e contábeis, que envolvem governo, empresas e consumidores. O comércio eletrônico, *e-commerce*, é a principal atividade dessa nova categoria de negócios. As possíveis relações entre esses agentes são diversas:

- **B2B** (*business-to-business*): transações entre empresas (exemplos: EDI, portais verticais de negócios);
- **B2C/C2B** (*business-to-consumer / consumer-to-business*): transações entre empresas e consumidores (exemplos: lojas e *shoppings* virtuais);
- **B2G/G2B** (*business-to-government / government-to-business*): transações envolvendo empresas e governo (exemplos: EDI, portais, compras);
- **C2C** (*consumer-to-consumer*): transações entre consumidores finais (exemplos: *sites* de leilões, classificados *on-line*);
- **G2C/C2G** (*government-to-consumer / consumer-to-government*): transações envolvendo governo e consumidores finais (exemplos: pagamento de impostos, serviços de comunicação);
- **G2G** (*government-to-government*): transações entre governo e governo.

2.8. O modelo de negócio

SLYWOTZKY (1999) afirma que, se existisse alguma ação sobre como competir na nova economia, esta seria: mude a questão e mudarão as regras do jogo. Neste sentido, a velha questão é: “Qual é o nosso negócio?” e a nova questão passa a ser: “Qual é o

nosso modelo de negócio?” . Ou para NEGROPONTE (1995) “Quão digital é a sua empresa?”

Esta mudança já é perceptível e está definindo a lógica empresarial, onde organizações utilizam novos modelos de negócio.

Este ponto não está ligado ao atual modismo de usar o prefixo “e” (de eletrônico) para tudo. Também, não se trata do mero lançamento de um *site* nem da adoção do comércio eletrônico. Não é uma questão de escolher a tecnologia por si só. A mudança de regras, afirma SLYWOTZKY (1999), implica em três questões:

- “Quais são os aspectos estratégicos do seu negócio?”
- “Quais as tecnologias digitais que poderão lhe ajudar?”
- “Qual o momento certo para investir na digitalização da sua empresa?”

3. OS FUNDAMENTOS DA EMPRESA NA NOVA ECONOMIA

3.1. A organização e o conhecimento

Com a transformação do conhecimento no principal recurso competitivo, as empresas não tiveram outra escolha senão delegar o poder e permitir a participação no planejamento estratégico das unidades de negócios. O reconhecimento, de que as competências estendem-se para além das fronteiras divisionais e envolvem cada vez mais, os parceiros externos, também transformou a maneira de gerenciar as estruturas organizacionais. (HOPE, 2000)

A evolução das empresas está criando outros formatos de organização. Alguns desses formatos caracterizam uma organização descentralizada, em redes, baseada em equipes e com espírito empreendedor. Acima de tudo, a maioria dos autores reconhece que os novos formatos admitem que as pessoas continuam sendo os fatores críticos do sucesso e que florescem em comunidades fortes e coesas. (CHRISTENSEN, 1997)

Por sua vez, afirma HOPE (2000, 161): “os contadores e suas técnicas, há muito tempo, têm sido objeto de críticas pela dificuldade de adaptação ao novo ambiente competitivo”. Os métodos tradicionais de reporte de informações nem sempre refletem a competição global, a descentralização e a ascensão dos ativos baseados no conhecimento.

Os principais investimentos na nova economia estão, muitas vezes, relacionados com os melhores

serviços, com a alta qualidade, com a ampliação da lealdade dos clientes e com o aumento do conhecimento. Não se confrontam, assim tão facilmente, com as receitas futuras e, ao contrário dos investimentos em itens tangíveis, como prédios ou fábricas, os investimentos intangíveis são tratados como custos fixos e baixados imediatamente. Ainda prossegue HOPE (2000, 162): “Onde os gerentes dentro dos novos conceitos empresariais enxergam valor, os contadores vêem custos. A informação contábil inadequada não é a causa das empresas mal gerenciadas, mas provavelmente as duas podem andar juntas.”

4. A CONTROLADORIA NA NOVA ECONOMIA

4.1. Os novos paradigmas

Ao percorrermos a história, verificou-se que, de tempos em tempos, acontecem mudanças bruscas de paradigma, da mesma forma que, no passado, estas mudanças eram causadas pelos grandes descobrimentos, pela adoção de novos costumes trazidos pelos exploradores ao chegarem aos territórios conquistados e mesmo pelo próprio processo de adaptação por abandonarem suas origens. OMAHE (2000:25)

No mundo atual, de velocidade redobrada, complexo, repleto de novos instrumentos de trabalho, os modelos convencionais de gestão devem ser repensados para atenderem a novas necessidades de planejamento e controle (SHAPIRO, 1998). Assim, “... na medida em que o mundo se torna cada vez mais globalizado, o compasso de mudança mais rápido e a guerra por territórios cada vez mais implacável, as empresas se tornam ávidas por novas alternativas” afirma OMAHE: (2000:26), RICCIO e PETERS (1993) afirmaram que “...dentro da evolução histórica, tem-se que neste século a Controladoria passou por várias fases no intento de responder às necessidades do meio empresarial mutante. Percebem-se diferenças notáveis entre a gestão contábil e a prática de controle nas empresas operando na nova economia. (GRANLUND e TAIPALEENMAKI, 2005)

4.2. A controladoria e a competitividade

Em 1993, caracterizava-se o momento empresarial, em que a competitividade global já embutia traços comuns e mercantes nas empresas ditas de classe mundial em direção ao processo de qualidade total.

Neste sentido, surge a vinculação entre a função Controladoria e o processo de qualidade total das organizações, onde o novo paradigma do Controller, além de assessoria, é a parceria com as diversas funções que compõem a empresa. Vale ressaltar que o ambiente de manufatura de classe mundial já exigia visibilidade, clareza e simplicidade, o que já ensinava a participação e envolvimento sistemático de todas as funções nos problemas da empresa. (ROEHL-ANDERSON & BRAGG, 1996; MOSIMANN e FISH, 1999; RICCIO e PETERS, 1993)

O ferramental de resposta da Controladoria aos desafios de gestão econômica do ambiente empresarial inclui a Gestão Estratégica de Custos (CMS) e a Contabilidade Baseada em Atividades que possuem o potencial de embasar decisões estratégicas e operacionais. O Sistema de Informação Contábil, de fato abrange não somente a Contabilidade Financeira mas também a Contabilidade Gerencial e já contém os elementos essenciais do que se denomina “Contabilidade Estratégica”. (IUDÍCIBUS, 1992; RICCIO, 1989). Assim, a Controladoria tem como papel monitorar, informar e interagir com as diversas funções da organização na busca da excelência empresarial.

4.3. Novos limites

A tecnologia da informação e as telecomunicações são as ferramentas que, já há algum tempo, estão “reformatando” o panorama dos negócios. Os mercados financeiros são cada vez mais importantes, e os consumidores, em todo o mundo, tendem a ter padrões de consumo semelhantes. Dentro desta nova perspectiva, deve-se examinar os novos limites e os novos paradigmas:

- O que é a empresa?
- O conceito “cadeia de valor” permanece o mesmo?
- Quais as novas características requeridas para o novo modelo de gestão?

Dentro dos conceitos citados por um número crescente de escritores, teóricos e estrategistas, como Kenichi Omahe, Peter Drucker, Nicholas Negroponte, Alvin Tofler, identificam-se as tendências de apagar não só as fronteiras dos países, mas também as fronteiras das empresas.

Faz-se necessário questionar os conceitos comumente aceitos nas áreas de tomada de decisão, alianças estratégicas, *joint ventures*, integração vertical e sinergia

e antecipar certos formatos novos de empresa, pois a imagem do novo formato constitui-se no ponto fundamental para a elaboração dos novos modelos de gestão.

Os grandes modelos empresariais tradicionais estão mudando para a nova sociedade ligada em rede. A cadeia de valor de PORTER (1996), formada por pesquisa e desenvolvimento, engenharia, produção, marketing e vendas, finanças e atendimento ao cliente, está sendo desafiada e revisada nessa busca do novo formato. A comunicação direta proporcionada pela Internet é um forte argumento. A cadeia de valor de uma empresa do século XXI pode e deverá ser descentralizada. A capacidade fundamental da empresa, além de cuidar do seu *core business*, deve estar voltada a gerenciar as funções espalhadas, de forma harmoniosa. A empresa mantém apenas, junto ao seu *core business*, a capacidade necessária para gerenciar o novo sistema.

O ritmo de mudança é tão rápido que altera regras básicas da carreira nas empresas. Os executivos internos poderão ter mais dificuldades do que pessoas de fora para subir até o topo da pirâmide, isto porque é provável que a empresa vá precisar constantemente de uma visão diferente, ao invés de manter o velho olhar de quem a conhece tão bem.

Um outro grande desafio está no equilíbrio das funções, uma vez que os negócios tendem a estar horizontalmente em desequilíbrio, na medida em que se tenha dificuldade de identificar aquilo que é o *core business* da empresa e de se concentrarem esforços nele.

Com os novos elementos do mundo digital e da economia globalizada sem fronteiras alguns custos fixos podem ser transferidos para agentes externos; alguns custos variáveis podem ser diminuídos e as vendas podem aumentar, considerando as novas possibilidades trazidas por novos veículos, como a internet, e a distribuição sendo feita dentro de novas entidades de logística integrada, totalmente embasadas nos novos conceitos oferecidos pela tecnologia da informação e pela disponibilidade de novos instrumentos de comunicação.

4.4. Os processos virtuais e a realidade virtual no sistema de informação contábil

Com o processo de mudança, causado pela crescente flexibilização e virtualização de mercados, empresas e produtos, provocados em grande parte pela tecnologia de informação, pelo desenvolvimento das

telecomunicações e pela criação de diversos e novos instrumentos que vieram agilizar o processo operacional das empresas, aumentando sua velocidade, sua flexibilidade e a integração direta entre produtores e destes com seus consumidores (B2B e B2C), necessariamente, teria-se que chegar aos impactos causados junto aos sistemas de gestão e mais particularmente junto a Controladoria e a Contabilidade.

NEGROPONTE (1995) afirma que "... a superestrada da informação nada mais é do que o movimento global de *bits* sem peso à velocidade da luz". No que tem de básico, a Internet é uma maneira maravilhosa de se comunicar. É só apertar a tecla "enviar" e lá vai o *e-mail*, levando os anexos para qualquer pessoa da empresa ou do mundo. Não é de se admirar que as empresas a considerem a forma perfeita de comunicação. Cada vez mais, os usos que se fazem da Internet acabam por se encaixar perfeitamente nas atuais tendências. À medida que as empresas vão fragmentando-se mais e mais, acentuando a dispersão geográfica de seus funcionários, os dirigentes precisam de um instrumento para juntar as tropas. Precisam, particularmente, de uma forma de construir uma cultura empresarial, aquela coisa intangível que une os funcionários e os ensina a entender instintivamente as qualidades que definem uma empresa e a maneira certa de enfrentar qualquer problema que se lhes apresente.

A descentralização da inteligência nos processos traz, além dos ganhos inerentes a esse movimento, uma flexibilidade que torna possível a ação e reação da empresa diante das mudanças ambientais. Um exemplo da aplicação do conceito de descentralização da inteligência nos processos é o que se denomina, em RICCIO & PETERS (1993), de "conceito de controladoria distribuída". Nesse conceito, a inteligência contábil, econômica e financeira é levada aos demais processos ou às pontas do sistema empresa, seja por meio de deslocamento de pessoas, de treinamento ou de descentralização do Sistema de Informação Contábil. Muitas empresas precisam esperar até o encerramento do período e início do próximo (vários dias, às vezes), para que seus executivos possam saber sobre o resultado econômico daquilo que já tinham tomado por decisão no passado. Isso não condiz com tudo que foi apresentado até aqui e resulta em pressões, cada vez maiores, sofridas pelos executivos no processo de gestão.

A rapidez de obsolescência, a necessidade da informação e a velocidade de mudança nos paradigmas de gerenciamento estão obrigando que a ciência econômica evolua para responder aos desafios dos novos

tempos. Como base de suporte de informações formais das empresas, a Contabilidade também deve atender aos novos desafios que o ambiente exige que sejam superados.

Os sistemas de informação contábeis atuais encontram-se em uma situação paradoxal única. Com a redução significativa dos custos com tecnologia e as possibilidades do uso de tecnologias de informação e das redes de comunicação, inúmeras ferramentas de desenvolvimento e de suporte estão disponíveis, como a utilização banco de dados, EDI, redes, *expert systems*, (DAVENPORT e HARRIS, 2005) linguagem voltada à objeto etc., que podem produzir os sistemas de informações contábeis em tempo real.

As mudanças estão não só muito mais rápidas como também mais complexas, além disso, estão em toda parte. As empresas estabelecidas não sabem mais ao certo quem são seus concorrentes ou onde se situam seus pontos fortes, nem se devem ou não sair de determinado negócio. Por detrás de toda essa incerteza, está a Internet (que, neste levantamento, serve para simbolizar todo o conjunto de tecnologias que dela dependem e a promovem).

4.5. Estudo Exploratório

Um conjunto de questões foi feito aos entrevistados. As respostas apontaram à existência de um órgão de controladoria formalmente instituído em 100% das empresas pesquisadas. Apesar de os entrevistados afirmarem ter o órgão de controladoria em suas empresas, observou-se, pelas respostas descritas nas questões seguintes, e pelas entrevistas efetuadas, que o conceito de controladoria, de parte dos entrevistados, é limitado aos aspectos da administração contábil das respectivas empresas e, em alguns casos, a área não possui representação adequada na estrutura da organização.

Quanto aos principais papéis da controladoria, todas as respostas indicaram que é papel da controladoria ser responsável pela contabilidade gerencial; ser responsável pela contabilidade financeira; e ser responsável pelo processo de planejamento e controle. No entanto, não é papel da controladoria ser responsável pela administração do processo de normatização dos processos ou procedimentos; e ser responsável pela área de sistemas. Neste sentido, observou-se que a participação das controladorias pesquisadas, no que tange aos procedimentos de controle interno das operações, não é consciente da parte dos gestores das empresas pesquisadas.

Quanto ao nível em que se encontra a controladoria na organização da empresa, 75% respondeu que corresponde à Gerência e 25% à Diretoria Executiva. Grande parte dos entrevistados possui a controladoria instalada organizacionalmente como média gerência. Quanto às vantagens e desvantagens na estruturação de uma área de controladoria, um resumo das respostas que dizem respeito às vantagens são:

- Sincronização estratégica das áreas em consonância com o planejamento estratégico;
- Visão sistêmica da gestão da empresa, sua estrutura e situação econômica e financeira;
- A controladoria como órgão estruturado representa os interesses dos acionistas, responde aos quesitos exógenos e endógenos da empresa, tem a vantagem de reunir capacidade suficiente para lidar com a rápida mudança tecnológica, elaborar planos que atendam à integração econômica internacional, avaliar os cenários econômicos e vislumbrar oportunidades que aumentem a criação de valor em mercados de atuação competitivos e globalizados;
- Integrar o orçamento com a estratégia e a política da empresa;
- Uniformizar os critérios de avaliação econômica;
- Maximizar os resultados;
- Favorecer a eficácia nos sistemas e controles;
- Possibilitar clareza nos processos;
- Favorecer agilidade nas informações;
- Garantir a unicidade das informações financeiras, contábeis e econômicas. Na controladoria, permite-se análises com maior consistência, aplicação técnica específica para cada item como objeto de estudo etc.;
- Favorecer a mensuração do Lucro Econômico;
- Gerar riquezas aos acionistas;
- Favorecer a busca de melhores oportunidades no mercado financeiro.

As vantagens, quando consideradas em conjunto, refletem uma visão razoável do conceito “controladoria”, embora não se tenha considerado, nem uma vez, a questão da economia digital de forma direta.

As desvantagens citadas são, na verdade, se cumpridas pela controladoria, vantagens proporcionadas pela existência da área. São elas:

- Constante monitoramento para que a criatividade e a velocidade de resposta aos desafios não se transformem em rotinas burocráticas;

- Fragilidade dos processos internos da organização, quanto aos fluxos de informações e documentos que norteiam e evidenciam os registros financeiros e contábeis. Ademais, como desvantagem, o papel e a responsabilidade da controladoria quase sempre não são bem definidos, ou seja, usualmente/freqüentemente se confundem com atividades e responsabilidades de outras áreas.

Perguntou-se como são definidas as informações para efeito de gestão na empresa? Do total, 83% respondeu que existe processo com metodologia definida para planejamento estratégico integrado ao processo de elaboração do orçamento empresarial e 17% respondeu que existe processo com metodologia definida para planejamento estratégico mas não acoplado a instrumento orçamentário. Esta é uma questão em que, por experiência e pelas respostas obtidas nas entrevistas, tanto os processos como as informações para efeito de gestão são pouco debatidas e, em alguns casos, mantidos por tradição. Tanto em empresas de grande porte como de médio porte, não encontrou-se coerência com o alto índice de concentração no primeiro item desta questão com a realidade.

Quanto à utilização da internet e intranet para transmissão de dados e informações na empresa, 83% vê a utilização como tendo grande impacto nos métodos de divulgação das informações; 67% como tendo grande impacto nos conceitos tradicionais de controle interno; e, 67% também a concebe como tendo grande impacto no processo de integração e participação das áreas executivas e de média gerência. Uma parcela menor dos gestores entrevistados, 17% a concebe como tendo praticamente nenhum impacto. Quanto ao controle das operações comerciais (compra e venda) realizadas junto a clientes e fornecedores através da *Internet*, (33%) diz que haverá maior controle das operações, (67% que haverá necessidade de se reavaliar os conceitos de controle das operações). A maior parte da amostra (67%) já reconhece a necessidade de se reavaliar os conceitos tradicionais de controle interno das operações diante da nova realidade da economia digital.

Quanto à integração futura com seus clientes e com os usuários finais dos produtos de sua empresa, é concebido em (83%) com importante utilização das redes de comunicação digital e (17%) com mediana utilização das redes de comunicação digital.

Foi perguntado como é concebido o desenho do relacionamento das áreas de administração central

com as áreas de operação. Um total de 100% respondeu como importante a utilização das redes de comunicação digital. A totalidade dos entrevistados reconhece que a comunicação entre as unidades organizacionais da empresa utilizará a rede digital de comunicação como canal primordial. Quanto à integração futura com os clientes e com os usuários finais dos produtos de sua empresa, (100%) respondeu como importante a utilização das redes de comunicação digital. Reforça a importância dos aspectos de divulgação e coordenação da gestão, pela controladoria, através dos meios digitais de comunicação. Quanto às características mais importantes para o bom funcionamento das atividades de controladoria da empresa, (67%) com instituição da área em alto nível na organização, (100%) como gestora do processo de planejamento, (100%) como gestora do processo orçamentário, (100%) como responsável pelos controles contábeis e demonstrações financeiras, (83%) como gestora e responsável pelo processo de divulgação das informações gerenciais e (33%) como mentora e normalizadora dos meios de divulgação em redes intranet e internet.

Perguntou-se como a empresa está situada dentro da economia digital. As respostas obtidas foram: 66% considera a empresa dentro de um processo decisivo de desenvolvimento dos negócios; 17% dentro de um processo inicial de aderência e 17% dentro de um processo de observação da concorrência e do mercado.

Na questão: Que novas oportunidades são identificadas com o surgimento da internet? As respostas obtidas foram: (mais de uma resposta pôde ser considerada)

- 83% oportunidade comercial;
- 83% oportunidade na integração e forma de participação da empresa no processo gerencial (planejamento e controle);
- 67% oportunidade de divulgação dos seus negócios;
- 67% oportunidade de integração da empresa ao mercado (internacional, nacional e regional);
- 50% oportunidade de introdução de novos conceitos de controles interno.

Neste sentido, percebe-se que a maioria dos entrevistados concebe a internet como uma grande alavancadora de novos negócios, por meio da relação de seus clientes e usuários de serviços.

Por fim, perguntou-se: Como é visto o futuro da atividade de controladoria com a economia digital/internet? (mais de uma resposta pôde ser considerada)

- 67% uma maior atenção, dentro da organização, em repensar/desenvolver controles específicos às operações realizadas pela internet;
- 33% dentro de um processo de profundas reformulações em todos os aspectos;
- 17% dentro de um mediano processo de adaptação ;
- 17% dentro de um processo de observação e reflexão.

De acordo com as respostas, percebe-se que a atividade de controladoria deve ser repensada com o objetivo de adequar os controles internos para as operações que serão realizadas pela internet.

6. RESULTADOS da PESQUISA

A partir da análise dos questionários (32) e das entrevistas realizadas com um número reduzido de respondentes (8), não se buscou generalizar os resultados mas compreendê-los para que novas pesquisas possam ser realizadas.

- São desempenhadas funções básicas da atividade de Controladoria como suporte e/ou a elaboração de orçamentos e relatórios gerenciais;
- Tais instrumentos, para a maioria dos entrevistados, têm uma preponderância de foco para as despesas operacionais;
- Não foi identificado um entendimento claro sobre os conceitos básicos de Controladoria, preconizados pela Gestão Econômica, e nem a preocupação com a existência de um órgão para executar as funções da Controladoria. Parte dos entrevistados demonstrou que o interesse na função Controladoria está na vinculação dos efeitos das decisões aos gestores funcionais, especialmente as decisões relativas a gastos;
- As atividades típicas de Controladoria em alguns casos são executadas de forma dispersa por diversos órgãos, tendo sido citados, a Gerência Financeira e Gerência de Contabilidade, com maior preponderância para esta última;
- Parte significativa dos executivos entrevistados refere-se à palavra “Controladoria” como uma atividade de fiscalização. Poucos enfocaram a ênfase à gestão;
- Verificou-se que “controle”, quase sempre, está associado a tarefas de registro de operações, e outras atividades relacionadas com execução de processos, e pouco voltadas a análises e

suporte de informações para efeito de gerenciamento;

- Em poucos casos (3), foram detectados instrumentos mais sofisticados para planejamento e controle;
- Para a maioria foi identificada uma forte concentração das atenções nos dados contábeis para a verificação da situação das entidades;
- Foi identificada a preocupação com os efeitos da economia digital mediante o reconhecimento da necessidade de se avaliar os seus efeitos nos conceitos tradicionais de controle interno;
- Reconhece-se que os meios digitais de comunicação serão importantes e decisivos para a sobrevivência das empresas e que as redes de comunicação digitais, tais como Internet e Intranet, serão os canais principais de comunicação em um futuro próximo;
- Os gestores de Controladoria não se vêem integrados ao processo normativo dos procedimentos, sejam eles manuais ou eletrônicos;
- Apesar de acharem os meios digitais importantes, cerca de 17% dos respondentes e parte dos entrevistados ainda se colocam na posição de “observadores da concorrência.”

6.1. Vantagens para a montagem de um órgão específico para executar as funções relacionadas com a atividade de controladoria:

- A percepção de que a elaboração de controles por áreas envolvidas com atividades que também devem ser controladas tem impacto comportamental negativo. A independência e autonomia da área de controle gerariam maior transparência;
- Poder de sincronização estratégica das áreas funcionais em consonância com o planejamento estratégico;
- Visão sistêmica da gestão da empresa, sua estrutura e situação econômica e financeira;
- A Controladoria, como órgão estruturado, representa os interesses dos acionistas, responde aos quesitos exógenos e endógenos da empresa, tem a vantagem de reunir capacidade suficiente para lidar com a rápida mudança tecnológica, elaborar planos que atendam a integração econômica internacional, avaliar os cenários econômicos e vislumbrar oportunidades que aumentem a criação de valor em mercados de atuação competitivos e globalizados;

- Integrar o orçamento com a estratégia e política da empresa;
- Uniformizar critérios de avaliação econômica;
- Maximizar resultados;
- Dar maior eficácia aos sistemas e controles;
- Ter maior clareza nos processos;
- Ter maior agilidade nas informações;
- Estabelecer a unicidade das informações financeiras, contábeis e econômicas na Controladoria, permitindo análises com maior consistência, aplicação técnica específica para cada item como objeto de estudo etc.;
- Mensurar o lucro econômico;
- Geração de riquezas dos acionistas;
- Buscar melhores oportunidades no mercado financeiro;
- Segregar funções, evitando conflitos de interesse (nem sempre há condições físicas de fazê-lo);
- A centralização da elaboração de informações gerenciais traria ganhos significativos, mas nem todos estão instrumentalizados para tanto, quer por falta de conhecimento mais profundo dos processos, quer pelo excessivo consumo de tempo com a preparação dos relatórios requeridos, sobretudo, por órgãos externos à empresa ;
- A definição de uma estrutura específica traria maior segurança para a ação dos altos executivos. Identificamos, em alguns casos, a existência de várias estruturas atreladas às áreas funcionais trabalhando de forma não coordenada e gerando informações desconexas.

6.2. Desvantagens para a montagem de um órgão específico para executar as funções relacionadas com a atividade de controladoria.

- A centralização poderia provocar o efeito inverso ao esperado, gerando perda de controle nas diversas áreas, se a Controladoria não exercer a coordenação efetiva dos processos normativos;
- O aumento dos custos operacionais e a dificuldade de se avaliar os benefícios associados comprometeriam o processo;
- Manutenção de um constante monitoramento para que a criatividade e a velocidade de resposta aos desafios não se transformem em rotinas burocráticas;
- Fragilidade dos processos internos da organização, quanto aos fluxos de informações e documentos que norteiam e evidenciam os registros financeiros e contábeis. Ademais, como des-

vantagem, o papel e a responsabilidade da Controladoria, quase sempre, não são bem definidos, ou seja, usualmente/ freqüentemente, são confundidos com as atividades e responsabilidades das demais áreas.

Pôde-se comprovar que nas empresas pesquisadas, a Controladoria ainda está voltada para a informação econômica-financeira, calcada em seus aspectos essencialmente monetários.

A maioria dos entrevistados afirmou que os executivos das áreas operacionais tem muito pouca participação na definição das necessidades de suas próprias informações para efeito de gerenciamento e que a Controladoria procura sugerir (ou impor) os padrões tradicionais estruturados ao longo dos anos, próximos àqueles utilizados para efeito de publicação das informações junto ao ambiente externo. Também se verificou que, para efeito de elaboração de relatórios formais, procuram seguir sempre, o mais próximo possível, os padrões de mercado, ou a forma determinada pelos auditores externos, quando aplicável. Neste ponto aplica-se atualmente o conhecimento em XBRL- Extensible Business Reporting Language para divulgação de relatórios financeiros (RICCIO, DA SILVA e SAKATA, 2005)

Assim, se fizermos analogia dos executivos da empresa com usuários ou clientes da informação contábil, nossa pesquisa empírica mostra que as áreas de Contabilidade e Controladoria ainda marcham contra o tempo, procurando impor, ao invés de servir, as necessidades de informações internas de suas empresas, isto é: a Controladoria estuda e define quais são os modelos de dados monetários e, em poucos casos quantitativos, que parte de seus clientes (executivos internos) irão receber. RICCIO & PETERS (1997) ressaltam que “no novo modelo de desenvolvimento, a concepção do sistema passa a ser *inbound*, isto é, determinada pelos clientes internos e inclui, além dos dados monetários, uma quantidade, cada vez maior, de informações não monetárias, não quantitativas e externas à empresa, surgindo então a chamada Contabilidade Estratégica”.

A flexibilidade do novo ambiente empresarial, caracterizada pela economia digital, é possibilitada pela tecnologia de informação, pelas comunicações e pelas novas ferramentas de gestão (como por exemplo sistemas integrados). A economia digital representa um desafio para empresas tradicionais, tanto para pequenas e médias empresas como para grandes empresas. (CHAN & POLLARD, 2003; BRAUN, 2002; BABBITT, 2001)

Não reconhecer que se depende da tecnologia da informação para jogar o jogo da globalização é praticamente o mesmo que colocar o futuro em risco, uma vez que somente a tecnologia da informação e as telecomunicações são capazes de transmitir a informação do ponto de consumo para o ponto de produção em segundos e, assim, acelerar o processo completo do negócio.

7. CONCLUSÃO

As evidências colhidas em nosso estudo exploratório demonstraram uma visão restrita da atividade de Controladoria, evidenciando a preocupação com a verificação posterior dos fatos, pois apesar de a maioria dos executivos entrevistados afirmarem possuir, em suas empresa, um órgão de Controladoria, as questões seguintes demonstraram que sua abrangência ficava limitada aos aspectos da administração contábil e, em alguns casos, a área nem mesmo possuía representação adequada na estrutura organizacional da empresa.

A pesquisa bibliográfica, tanto sobre o enfoque do modelo de gestão econômica quanto dos aspectos exigidos pelas características de descentralização, de compartilhamento, de necessidade de informação quase que instantânea, importância das transações, controle sobre as atividades de terceiros, etc., requeridas pela “nova economia”, demonstrou a preocupação dos vários autores a respeito da conceitualização da atividade de Controladoria como responsável pela materialização das expectativas de informações dos gestores, visando permitir que se concentrem no gerenciamento de suas áreas.

Isto implica na expansão do sistema de informação contábil, desde que o entendamos como produto de uma base de dados única de informação conceitualizada e padronizada para toda a empresa. Isto quer dizer, com o mesmo significado (Coerência), incluir informações qualitativas e quantitativas (Conhecimento), além daquelas de cunho econômico, tradicionais para esta atividade.

Tudo isto nos parece comprovado e, sobretudo, perfeitamente factível, considerando a atual disponibilidade de tecnologia e de comunicação, desde que haja predisposição dos profissionais (Pessoas) que atuam na área de controladoria a seguir os ensinamentos de IUDÍCIBUS (1992).

A corporação distribuída requer uma constante preocupação com cada elemento do todo e o efeito, no todo, de cada participante distribuído. Cabe, à

Controladoria, dar suporte à construção do sistema de informações que subsidie cada gestor funcional, permitindo que estes se concentrem em suas áreas, liberando-os da preocupação com a obtenção de informações e da montagem de estruturas paralelas de controle entre suas tarefas, inclui também trabalhar como suporte ao processo de indução dos gestores, visando à otimização do resultado global. Sempre de forma pró-ativa, isto se enquadra no conceito de que gerenciar e conduzir uma organização distribuída requer uma combinação de arte e ciência, onde as questões relativas à auto-crítica e às estratégias são privilegiadas junto ao *global core*. O constante questionamento quanto a por que se manter “aquele conjunto de unidades de negócio”, bem como ter a coragem suficiente para questionar quando a unidade deva ser liberada ou criada são questões que, quando apresentadas, constituem-se na arte do controle, para serem respondidas com a ciência.

Fator importante, a ser destacado nesta conclusão, está no papel da Controladoria junto aos acionistas.

Este é o princípio da Governança Corporativa que, novamente suportada por um processo de gerenciamento estratégico, baseado em parte nas informações gerenciais, preparadas pela Controladoria, pretende garantir que a empresa esteja mais segura no acompanhamento da tecnologia e nas condições requeridas pelo mercado em relação aos seus negócios.

7.1. Considerações finais

Com a crescente procura pela flexibilização empresarial, como um aspecto da sobrevivência no atual ambiente de concorrência, onde velocidade é a palavra de ordem e mudança é a característica fixa da nova economia, detecta-se que a tecnologia de informação e as telecomunicações trouxeram, nos últimos anos, a este ambiente, uma componente virtual que se tornou incremental.

Esta componente virtual trouxe benefícios à flexibilização empresarial, porém, também, o desafio de criação, adequação ou mesmo ajuste do atual sistema informações contábeis para efetivar sua razão de ser neste ambiente.

Sem a pretensão de esgotar o assunto, sugere-se as seguintes mudanças de enfoque em relação aos sistemas de informações contábeis, desde que venhamos a considerá-lo (conforme nossa proposta) como base de dados para a gestão corporativa e que a controladoria venha efetivamente a exercer o papel proposto

de gestor das informações para a tomada de decisão por parte dos gestores funcionais da empresa:

- (1) Os profissionais da área de controladoria, ao assumirem a postura de gestores da informação, devem pensar com realismo nos indicadores de desempenho que melhor servirão de apoio às estratégias de suas empresas. Em recente pesquisa realizada pela *Deloitte Consulting*¹, concluiu-se que 64% das empresas americanas estão mudando a forma de medir performance e, assim mesmo, 37% dos executivos pesquisados dizem que os seus sistemas de controle estão inadequados;
- (2) Outra preocupação é a razão da troca dos sistemas de controle, que, na maioria das vezes, é centrada na tecnologia e pouco se questiona sobre as reais necessidades das informações, segundo o ponto de vista de gestão. Assim, os gestores usuários, coordenados pelo *Controller*, que propomos seja o gestor da informação, deve sensibilizar-se sobre a necessidade de “sistemas de navegação” com indicadores que ajudem a empresa a responder efetiva e rapidamente às variações de comportamento do mercado, identificar novas oportunidades e minimizar riscos;
- (3) Para criar valor, é necessário que a Controladoria supere-se continuamente. Com esse objetivo em mente, o *Controller* deve desenhar sistemas de medição de desempenho capazes de oferecer uma visão em direção ao futuro, levando em conta entradas e saídas, mas também as características do capital utilizado para gerar as entradas e saídas agora e no futuro;
- (4) Os profissionais da área de controle devem preocupar-se, conforme recomenda IUDÍCIBUS, (1992) “em aprender a linguagem”; isto significa que os grandes efeitos sobre a vida das empresas estão nos desdobramentos dos processos, que necessariamente precisam ser estudados e aprendidos. Caso contrário, como afirma HOPE, (1997) “os profissionais da área de controle correm por um trilho e a gerência operacional por outro. Se os contadores não reformularem seu perfil e se os gerentes operacionais não aceitarem esta mudança, as duas áreas acabarão por perder totalmente o contacto”;
- (5) Cabe a esses profissionais flexibilizar os esquemas contábeis e financeiros de modo a tornar, por exemplo, o orçamento empresarial

um componente de fundo do plano estratégico. O *Controller* deve conscientizar o pessoal de direção sobre os impactos em relação às metas e sobre a possibilidade de alcançá-las. Isto significa criar planos de contas flexíveis, virtuais e multidimensionais;

- (6) A controladoria deve procurar sempre em ser vista como um parceiro, um membro da equipe de trabalho, e não como um “questionador ferrenho”. As informações geradas têm que, necessariamente, ter relação com as necessidades da empresa. A noção de que a informação é única, perfeita, aceita pelo grupo, traz um benefício adicional. Sempre que possível, as informações devem relacionar a estratégia com o processo que estiver sendo avaliado. Nem sempre devem ser entendidas somente como instrumento para avaliar o desempenho. Além disso, se consideradas no âmbito da estratégia da empresa, permitem, por exemplo, melhorar o desenho de processo, ajustar a estratégia de preços, etc., ou mesmo reformular toda a cadeia de valor;
- (7) O sistema de informação contábil deve ser entendido como a base de informação gerencial para toda empresa (arquitetada pelo *Controller*, a partir de necessidades de informação identificada junto aos usuários, “seus clientes”). Isto significa visualizar esta base como uma fonte de informação de visão comum, ou seja, como um sistema da empresa;
- (8) É necessário, ainda, distribuir o sistema contábil e a orientação contábil a toda a empresa, criando interfaces inteligentes, integrados aos demais sistemas legados;
- (9) Deve-se desenvolver o sistema de informação contábil, segundo o conceito de *inbound*, isto é, a partir das necessidades de informações gerenciais requeridas pelos gestores funcionais (conforme já citado em (6), incluindo neste contexto aspectos qualitativos e quantitativos, interligando as mensurações monetárias com as não monetárias);
- (10) Em virtude de a rapidez ter-se convertido num fator chave, o tratamento das operações em tempo real (sistemas de contabilidade voltados as redes) e a interatividade revestem-se de grande importância. Pensar em se criar uma contabilidade em tempo real, comunicações *business-to-business* (B2B), *call centers*, participação em redes de maior valor agregado, computação móvel (*wireless*) são instru-

mentos que devem ser avaliados para uma gestão produtiva;

- (11) Utilizar a Internet como ferramenta de desenvolvimento de aplicações e como fonte de comunicação com os gestores funcionais e mesmo com o ambiente externo;
- (12) Prover a disponibilização do banco de dados contábil a toda a empresa, como único padrão para o gerenciamento e controle, dentro do conceito de *drill-down*, com controle sobre os dados sensíveis;
- (13) Estender a contabilidade aos ativos virtuais, aos intangíveis, incluindo a contabilidade de mercados, canais e ciclo de vida de produtos (Contabilidade Estratégica).

Finalmente, cabe a Controladoria atuar com mentalidade plenamente aberta e redobrar esforços para criar e aproveitar oportunidades, visando evitar, ou pelo menos minimizar, ameaças. Romper com mitos, planejar com criatividade e inovação, operar com seriedade e eficiência, são as leis de ouro neste novo mundo de negócios do início deste novo século.

Procuramos, neste trabalho, estabelecer um diálogo sobre os problemas de transações econômicas feitas pela Internet e que afetam as empresas. Embora a análise das iniciativas de *e-commerce* tenha sido superficial, tentou-se revelar os princípios em jogo nestes mercados cibernéticos do futuro.

Esta análise mostra a existência de forças importantes, identificadas na literatura consultada:

- Para muitos produtos de varejo, os agentes de *software*, chamados “robôs de loja”, procuraram produtos, comparam preços, realizam transações e combinam a entrega – tudo com base em instruções dadas pelos consumidores;
- A concorrência agressiva baseada no preço, transfere muitos benefícios líquidos dos produtores para os consumidores, mas, mesmo assim, as marcas e a publicidade continuam a ter papel importante no processo;
- Certos tipos de produtos transformam-se em *bits* digitais (conforme previsto por NEGROPONTE), para poderem ser transportados do produtor para o consumidor, adaptando-se de modo a permitir entrega pela Internet, a fim de minimizar os custos de transação e de transporte. Na área de *software* e de publicações, esse processo já começou;
- A linha que separa produtores e consumidores está se extinguindo, à medida que os pri-

meios permitem aos últimos a participação na criação do produto desejado;

- As transações pela Internet modificam a forma tradicional do dinheiro, à medida que as soluções das questões de segurança e privacidade permitam o uso extensivo de dinheiro digital e robôs de loja, e os seres humanos começam a usar as “carteiras eletrônicas” para suas compras;
- Em virtude da redução dos custos das transações, tanto para produtores como para consumidores, as faturas dos serviços regulares são enviadas e pagas pela Internet e os consumidores gastam menos tempo e esforço para obter hipotecas, seguros e crédito, enquanto os produtores reduzem seus custos de fornecimento e de assistência técnica desses produtos;
- O desejo de segurança, selos de aprovação e privacidade domina os mercados em busca de confiança. Essa função aborda as necessidades de compradores e vendedores de serviços em um mundo que tem diminuído a interação humana no processo das transações;
- Os procedimentos de auditoria e de verificação nas plataformas da Internet devem ser desenvolvidos e implementados, de modo a atender às exigências de consumidores, fornecedores, órgãos governamentais e investidores;
- Os governos devem rever a tributação de transações, a fim de enfrentar a inadequação dos métodos tradicionais de avaliação e cobrança de impostos, ao passo que os mercados procuram usar o espaço virtual para reduzi-los. Os órgãos públicos serão forçados a lidar com menores receitas de impostos, resultantes das tentativas das empresas de minimizar imposto de renda e dos desejos dos consumidores de diminuir os impostos sobre vendas. O rápido crescimento das transações virtuais acabará por levar os governos a alterarem radicalmente a regulamentação em vigor. A coordenação de todas essas mudanças em escala global, sem dúvida, exigirá políticas e esforços diplomáticos demorados;
- Acredita-se que essas forças estão entre aquelas que regerão o *e-business* na próxima década e, uma vez que se reduzem drasticamente os custos de comprar e vender. À medida que se acelerarem essas tendências, uma nova economia de transações força a implementação da Internet, como instrumento de gestão e do *e-commerce* ainda mais rapidamente, no novo milênio.

REFERÊNCIAS

- BABBITT, Timothy G. Understanding the Digital Economy: Data Tools, and Research Academy of Management. **The Academy of Management Review**. Briarcliff Manor: Jul 2001. Vol. 26, Iss. 3; pg. 463, 2 pgs
- BRAUN, Patrice. Digital knowledge networks: Linking communities of practice with innovation, **Journal of Business Strategies**. Huntsville: Spring 2002. Vol. 19, Iss. 1; pg. 43, 12 pgs
- CAIRNCROSS, F., **The Death of Distance**, Boston: Harvard Business School Press, 1997.
- CHAN, Peng S & POLLARD, Dennis. Succeeding in the dotcom economy: Challenges for brick & mortar companies. **International Journal of Management**. Poole: Mar 2003. Vol. 20, Iss. 1; pg. 11, 6 pgs
- CHRISTENSEN, Clayton M. – **The Inovator’s Dilemma : When new technologies cause great firms to fail** – USA -Harvard Business School Press – 1997.
- COASE, R., **The Firm, the Market, and the Law**, Chicago: University of Chicago Press, 1988 which includes Coase, R., *The Nature of the Firm* (1937) and *The Problem of Social Cost* (1960).
- COOPER, Robin. **The Changing Praticce of Management Accounting (U.K.)**, março de 1966.
- DAVENPORT, Thomas H., HARRIS, Jeanne G., **Automated Decision Making Comes of Age** MIT Sloan Management Review. Cambridge: Summer 2005. Vol. 46, Iss. 4
- DeLONG, Brad, economista da Universidade da Califórnia, em Berkeley, citado no *The Economist*, Survey: **The New Economy Untangling e-economics**, 21/09/2000.
- GRANLUND, Markus, TAIPALEENMAKI, Jani., **Managment control and controllership in new economy firms – a life cycle perspective**, Management Accounting Research. Kidlington: Mar 2005. Vol. 16, Iss. 1
- HAGEL, J. and SINGER, M. , **Net Worth**,: Harvard Business School Press, Boston 1999.
- HOPE, Tom & Jeremy: **Competing in the Third Wave** –, Harvard Business School Press – Boston -2000.
- IUDÍCIBUS, Sergio de – **Desafios do Contabilista na Transição para Uma economia de Competitividade e Eficiência** – Boletim do Ibracon – ano XV nº.170 São Paulo (1992).
- IUDÍCIBUS, Sergio de. **Mensuração em Contabilidade** - Anuário Anefac – São Paulo, 1998.
- KELLY, Kevin. **Out of Control** – www.well.com/user/kk/OutOfControl/ - Addison-Wesley – Acesso em 02/10/2001

- MOSIMANN, Clara P. & Fish, Silvio. **Controladoria seu papel na administração de empresas**. 2ª edição. Atlas. São Paulo, 1999.
- NEGROPONTE, Nicholas – **A vida digital** – Schwarcz, São Paulo – 1995.
- OMAHE, Kenichi – **The Invisible Continent** – Harper Collins, New York – 2000.
- PORTER, Michael, “**What is Strategy?**”, Harvard Business Review, novembro – dezembro 1996.
- RICCIO, Edson L. e PETERS, Marcos R.S., – **Novos Paradigmas para a função Controladoria** – Trabalho apresentado no 17º. Encontro Anual da Anpad – Salvador- BA -setembro de 1993.
- RICCIO, Edson L. – **Uma Contribuição ao Estudo da Contabilidade como Sistema de Informação** . São Paulo, 1989 . Tese de doutoramento – Faculdade de Economia , Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo .
- RICCIO, Edson L. e PETERS, Marcos R.S. – **Ambiente Virtual e Flexibilidade: O impacto da Tecnologia de Informação sobre o Sistema de Informação Contábil** – Trabalho apresentado no CONTAHABANA’97 – Revista de Contabilidade do CRC-SP – julho 97.
- RICCIO, Edson Luiz, DA SILVA, Paulo Caetano e SAKATA, Marici Cristine Gramacho, **A Divulgação de Informações Empresariais (XBRL – Extensible Business Reporting Language)**, Editora Ciência Moderna, 2005 (no prelo)
- RODDY, D.J., **The New Economics of Transactions**, disponível no site www.dc.com/search – Deloitte Consulting,1999. Acesso em 01/05/2005
- ROEHL-ANDERSON, Janice M. & BRAGG, Steven M., **The Controller’s Function – The Work of the Managerial Accountant**, John Wiley & Sons, Inc, Toronto, 1996.
- SHAPIRO, C. and VARIAN, H., **Information Rules: A Strategic Guide to the Network Economy**, Cambridge, Mass: Harvard Business School Press, 1998.
- SHULTZ, Don F..Revolução e Evolução do Mercado Global. **Jornal da Aba**. São Paulo, ano IV, nº 57, p. I-9, Julho de 1997. Citado em RICCIO & PETERS. **Revista de Contabilidade CRC-SP**, São Paulo, ano I, nº 2, p. 6, julho 1997
- SIMONS, Robert, **Control in a Age of Empowerment** – Harvard Business Review, March-April1995.
- SLYWOTZKY, Adrian – **A sua empresa é Digital?** – Fast Company – fevereiro de 1999.
- STEWART, T., **The E-Business Tidal Wave: Perspectives on Business in Cyberspace**, Deloitte Touche Tohmatsu New York, 1998a .
- The Economist. **The New Economy – Untangling e-economics**-London, 21/09/2000.
- The Economist. **E – Management – Inside the Machine**. London ,9/11/2000.
- TAKAHASHI, Tadao – **Sociedade da Informação no Brasil : Livro Verde** – Brasília: Ministério da Ciência e Tecnologia, 2000 – ISBN 85-88063.
- TAPSCOTT, D., A. Lowy, and D. Ticoll, eds., **Blueprint to the Digital Economy**, New York: McGraw Hill, 1998.
- POWER, Damien J, SOHAL, Amrik S. Benchmarking. Implementation and usage of electronic commerce in managing the supply chain Bradford: 2002. Vol. 9, Iss. 2; pg. 190, 19 pgs
- SERVE, Mike et al. Business Process Management Journal. B2B-enhanced supply chain process: Toward building virtual enterprises Bradford: 2002. Vol. 8, Iss. 3; pg. 245, 9 pgs

Notas

¹ Pesquisa disponível em <http://www.dc.com/sitesearch>