

15ª CONVENÇÃO DOS CONTABILISTAS DO PARANÁ

ÁREA TEMÁTICA: CONTABILIDADE GERENCIAL

TÍTULO: MODELO CONCEITUAL DE CONTROLADORIA PARA PRESTADORAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS

RESUMO

O presente trabalho busca de forma sucinta descrever o cenário em que se encontram imersas as Prestadoras de Serviços Contábeis (PSC's) no Brasil, e a partir disto, propor um modelo conceitual de controladoria para tais organizações. A abertura dos mercados, no Brasil especialmente a partir do ano de 1990, desencadeou um cenário distinto nas relações comerciais. O crescimento, dia após dia, da concorrência, aliada ao aumento contínuo das obrigações acessórias na área tributária, estabeleceram um novo desafio as PSC's: contribuir com a competitividade dos seus clientes e propiciar segurança na área fiscal. Tais fatores impulsionaram o crescimento de tais organizações, e estas, viram-se obrigadas a criar mecanismos facilitadores à sua continuidade e vida longa. Assim o modelo conceitual de controladoria proposto, busca a partir da realidade de tais entidades, identificar os principais requisitos necessários a este modelo. Dentro da visão de empresa como sistema em constante construção e fruto das relações endógenas e exógenas, são apresentados os modelos de processo e de gestão, as premissas e os requisitos, para chegar à formatação do modelo proposto.

Palavras-chave: prestadora de serviços contábeis, controladoria, modelo e processo de gestão.

1 INTRODUÇÃO

As prestadoras de serviços contábeis são inúmeras no Brasil. Com o passar dos anos surge um enorme obstáculo no sentido de dar vida longa e fazer crescer tais organizações. Pela própria especificidade, que exige continuamente estarem atualizadas nos mais diversos ramos do conhecimento, muitas organizações contábeis não conseguem evoluir, adquirir e manter as características e diferenciais competitivos. Um grande percentual não atinge os objetivos pelas dificuldades em acompanhar as exigências do mercado.

Diante desta realidade torna-se vital fazer uso de instrumentos facilitadores ao crescimento e à continuidade de tais entidades. A Controladoria, desenvolvida nos moldes das existentes nas grandes entidades, pode tornar-se ferramenta indispensável à tarefa de impulsionar estas organizações.

O foco deste estudo é desenvolver um modelo conceitual de Controladoria a uma prestadora de serviços contábeis. Os principais serviços ofertados pelas Prestadoras de Serviços Contábeis, doravante PSC's, geralmente, são: constituições de empresas, contabilidade gerencial e fiscal, recursos humanos, legalização de empresas, consultoria fiscal, gestão tributária, arquivos de documentos fiscais e contábeis, cursos ligados à área empresarial, auditoria e perícia contábil. O modelo proposto poderá ser utilizado por qualquer PSC's, desde que compreenda o rol dos referidos serviços ou pelo menos parte destes. A parametrização do modelo conceitual de controladoria será de acordo com as seguintes bases: sociedade simples, estrutura interna departamentalizada, aproximadamente cinquenta colaboradores diretos e tributada pelo Simples Nacional e enquadrada na categoria de EPP – Empresa de Pequeno Porte. Por meio da Controladoria buscar-se-á alcançar melhores serviços e conseqüentemente melhores indicadores de rentabilidade e ainda propiciando o que preconiza um dos mais importantes princípios contábeis: a continuidade.

2 PROBLEMA DE PESQUISA

A Contabilidade tem contribuído ao longo de milênios com o crescimento do ser humano. Com o desenvolvimento do sistema comercial, como concebido hoje, especialmente no final da Idade Média, a ciência em formação, ocupou lugar de destaque na expansão e crescimento das empresas.

Com o advento de novas técnicas contábeis, foi possível aperfeiçoar cada vez mais, o método utilizado para controlar o patrimônio, objeto de estudo da Contabilidade. Percebe-se que com a enorme expansão das empresas, especialmente as multinacionais, a

Contabilidade, especificamente a Controladoria, ficou muito restrita às empresas de grande porte.

A diretiva acima exposta, de certa forma, deixou as empresas de pequeno porte sem ter acesso por completo a todos os recursos e benefícios possíveis no campo da Controladoria, situação esta, que precisa ser resgatada, para tornar possível à sua ação nas empresas por menor que sejam, aqui especialmente as prestadoras de serviços contábeis.

Diante do exposto questiona-se: como são organizadas as prestadoras de serviços contábeis no Brasil? Como são criados, revisados, testados e mantidos os controles internos? Tais organizações estão preparadas para enfrentar o mercado globalizado e competitivo? Será possível formular um modelo conceitual de Controladoria para uma prestadora de serviços contábeis? Qual a contribuição da Controladoria no sentido de garantir a competitividade, a segurança e continuidade de tais organizações? Todas estas indagações podem ser resumidas diante do que segue: **Quais as características a serem consideradas no desenvolvimento de um modelo conceitual de Controladoria para PSC's?**

3 OBJETIVOS

3.1 Objetivo Geral

Caracterizar um modelo conceitual de Controladoria para uma prestadora de serviços contábeis (PSC's).

3.2 Objetivos Específicos

- a) Caracterizar as atividades da PSC's;
- b) Desenvolver a estrutural conceitual de modelo de Controladoria;
- c) Identificar os requisitos que devem ser considerados na formulação de um modelo conceitual de Controladoria;
- d) Mensurar quais os produtos da Controladoria são aplicáveis a PSC's.

4 JUSTIFICATIVA

A globalização do comércio traz diversas mudanças ao mundo dos negócios, entre elas a competitividade e o próprio encurtamento das distâncias. O que antes levava anos para acontecer, agora se realiza em questões de minutos ou até em fração de segundos. "As organizações contemporâneas têm experimentado pressões competitivas sem

precedentes, sendo forçadas a criar continuamente mecanismos para diferenciar-se e incrementar seus níveis de competitividade” (RIBEIRO, et al. 2008, p. 59).

As exigências e os desafios são constantes e, segundo Souza (2008, p. 55) indicam que:

[...] o processo de mudança global está sendo intensificado de maneira célere e para as próximas décadas, as pequenas empresas que não estiverem atentas a este avanço, estarão fadadas à desorganização, ao desgaste, ao envelhecimento e à morte.

As transformações de cenários obrigam as prestadoras de serviços contábeis, (PSC's) a atualização constante, bem como, uma organização estrutural cada vez maior para atender as conjunturas implantadas pela própria concorrência. “As organizações, visando à continuidade em um mercado cada vez mais disputado, tendem a ajustar seus produtos e serviços às exigências do ambiente” (CASTRO, 2007, p. 12). De um lado, existem as questões competitivas e de mercado, e, de outro, a própria responsabilidade social ligada a tais organizações, uma vez que de acordo com o CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC) existiam em 2009 no Brasil cerca de 73 (setenta e três) mil organizações contábeis que empregavam milhares de pessoas.

A complexidade cada vez maior das atividades das empresas prestadoras de serviços contábeis, (PSC's) bem como o conseqüente crescimento destas, torna necessária a implantação de controles internos cada vez mais eficazes para atender as necessidades existentes.

Diante de tal panorama, torna-se importante avaliar a contribuição que a Controladoria pode dar ao segmento em estudo, especialmente no sentido de levar as organizações a conquistarem e manterem-se no mercado, alcançando assim, os objetivos propostos.

5 MARCO TEÓRICO

5.1 A Empresa vista como um sistema

Ao visualizar a empresa como uma entidade, ou como uma organização, que busca por meio da atividade fim, atender às necessidades da sociedade em área específica, logo, percebe-se que ela demanda uma série de recursos necessários para alcançar seus objetivos, sendo os principais: financeiros, materiais, humanos, tecnológicos e de informação. Para Catelli (2007, p. 39):

A empresa pode ser visualizada como um processo de transformação de recursos (materiais, humanos, financeiros, tecnológicos etc.) em produtos e serviços, composto de diversos processos menores, interdependentes, que são suas atividades.

Este processo de transformação, por meio das atividades realizadas pela organização, possui relação com o meio ambiente: “a empresa é influenciada pelo meio ambiente em que está inserida, e ela, por sua vez, também influencia esse mesmo ambiente” (MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 18). Nesse contexto é necessário fazer uma análise do conceito de empresa considerando as múltiplas relações e influências decorrentes do meio ambiente que afetam o processo empresarial. Trata-se de uma análise holística e principalmente realizada de forma sistêmica. Para Oliveira (1992, p. 24) “Entende-se como sistema uma unidade identificada com um papel independente, possuindo seus próprios objetivos e suas próprias funções internas”. Assim é preciso vê-la de forma ampla contemplando além dos objetivos próprios, também os sociais, como bem lembra Catelli (2007, p. 54) “os objetivos sociais da empresa realçam a interdependência empresa-ambiente, requerendo uma preocupação permanente na condução das atividades”. A própria razão de existir da empresa precisa ser vista de maneira genérica e integral, sem esquecer do cunho social. “Um dos motivos básicos da existência das empresas é proporcionar à sociedade determinados benefícios que os homens isoladamente não poderiam proporcionar” (GUERREIRO, 1995, p. 56).

O equilíbrio e o respeito entre todas as partes do sistema empresa é fator preponderante ao sucesso empresarial. “Hoje as empresas que mais crescem no mundo são as que demonstram respeito pelos trabalhadores, pela comunidade e pelo meio ambiente” (GUIMARÃES, 2007, p. 136).

A realidade sinérgica é impulsionada tanto por fatores endógenos quanto exógenos. Para Sá (2006, p. 185) “o patrimônio está contido em diversos ambientes, deles recebendo e oferecendo influências permanentes”. É importante destacar que tal análise encontra-se em constante transformação pela própria natureza do sistema: “no patrimônio tudo se transforma constantemente e sistematicamente, por efeito de agentes externos” (SÁ, 2006, p. 392).

Para ilustrar a complexidade da abrangência na análise da empresa como sistema é possível compará-la a um rio que possui além da água, organismos vivos em seu leito, e, se move pela própria força da natureza. Esta ação possibilita inúmeras situações pela dinâmica das águas. Diante desta analogia percebe-se que conforme bem retrata Heráclito (540 a.C. – 470 a.C.) “ninguém jamais entrará duas vezes no mesmo rio, até porque as águas e as condições não serão as mesmas”.

Para facilitar o processo de compreensão é, mister destacar as principais características que envolvem um sistema. Segundo Tavares (1991, p. 134):

[...] espera-se que em princípio todas as áreas da organização interajam harmoniosamente. Na prática isso nem sempre ocorre. Rivalidades,

incompreensões, diferenças de habilidades, características de personalidade são algumas das causas desse tipo de conflito.

As partes que se cotejam entre si, as quais individualmente possuem interesses antagônicos e divergentes, tema tratado como “*conflito de agência*”, que segundo Lopes e Martins (2005, p. 28) “podem ocorrer conflitos entre os vários interessados nas atividades da firma”. Também existem os objetivos comuns: a razão de existir de cada parte em relação ao todo. As partes individualizadas ou em conjunto podem influenciar e sofrer influência mútua, tanto de forma direta ou indireta, tanto externa ou internamente. Diante da última afirmativa é coerente dizer que um sistema pode ser visto como aberto, quando através da interação influencia e sofre influência, e, como fechado quando a relação com o ambiente externo não existe. Nesta inter-relação, empresa e meio, nasce o compromisso com o social, que também necessita estar presente no contexto empresarial. Para Catelli (2007, p. 53) “Do ponto de vista social, é indiscutível que se espera da empresa: emprego, renda, desenvolvimento social, uso eficiente de recursos naturais, respeito às leis e normas sociais, tributárias, ecológicas, humanitárias etc”.

Os desafios presentes na empresa como sistema são frutos da relação presente entre os diversos agentes que se relacionam com ela, especialmente os clientes, fornecedores, governo, situações econômicas, avanços tecnológicos, os valores culturais e outros que direta ou indiretamente alcançam e influenciam a empresa. O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC), em consonância com o COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC) apresenta o rol dos principais usuários e interessados nas informações contábeis. “Entre os usuários das demonstrações contábeis incluem-se investidores atuais e potenciais, empregados, credores por empréstimos, fornecedores e outros credores comerciais, clientes, governos e suas agências e o público”. (RESOLUÇÃO CFC nº 1.121/08).

A empresa analisada sob o aspecto social delega responsabilidade a Contabilidade, enquanto ramo do conhecimento, disponibiliza um conjunto de artefatos gerenciais aos gestores que permitem a estes gerir com eficiência e eficácia, os destinos das partes que formam o grande sistema empresarial, porém, sem perder de vista o todo. Para Hoog (2007, p. 26), “a contabilidade como ciência é tão ampla que advogamos ser possível alcançar o bem-estar comunitário global [...]”.

5.2 Modelo e processo de gestão

O modelo de gestão é oriundo de um conjunto de especificidades, com destaque as crenças e valores presentes na formação conceitual dos administradores ou gestores, responsáveis pela área estratégica da empresa. Tal relevância é demonstrada por Schmidt

e Santos (2007, p. 10) “As crenças e valores são os elementos geradores da real missão da entidade, por isso, é fundamental que eles façam parte da cultura organizacional”. Tudo isto torna a empresa única com suas especificidades, que segundo Stadler (2007, p. 69) “cada Organização possui uma cultura única”. Outro fator importante é destacado por Figueiredo e Caggiano (2006, p. 30) “As mudanças no modelo de gestão dão-se por mudanças nas pessoas e não no ambiente”.

A gestão empresarial precisa mostrar-se essencialmente dinâmica frente à realidade. Para Ribeiro et al (2008, p. 50) “este cenário requer pessoas que sejam capazes de fazer constantes ajustes nos planejamentos estratégico, tático e operacional das empresas”.

O processo de gestão possui como principal finalidade balizar e manter a empresa dentro dos limites que propiciem a alcançar o cumprimento da missão proposta. Este processo precisa preocupar-se em manter a empresa aberta ao novo, e, dele possa fazer instrumento de crescimento e da própria continuidade da organização. Conforme Oliveira, Perez Jr e Silva (2007, p. 56) “um dos maiores desafios para os responsáveis pela gestão das empresas é a criação de um clima organizacional para antecipar tendências”.

A gestão necessita estar alicerçada na coerência lógica e identificar constantemente as melhores alternativas aplicáveis à realidade da empresa, não esquecendo do processo como um todo, especialmente voltado ao planejamento, execução e controle, amparados e suportados por um sistema de informações que possa nortear as tomadas de decisões. É preciso visualizar os cenários, estabelecer os possíveis parâmetros presentes, inclusive as prováveis ameaças e oportunidades, maximizar os pontos fortes e controlar os pontos fracos, lembrando que “os pontos fortes e fracos são elencados para apreciação das áreas competentes” (JUND, 2002, p. 236). Quanto às estratégias Schmidt e Santos (2006, p. 33) ensinam que “na formulação das estratégias, deverão ser analisados fatores externos e internos à entidade [...]”.

O Planejamento Operacional tem por finalidade estabelecer os objetivos e metas operacionais, buscando as melhores alternativas de ação. Para Chiavenato (2003, p. 654) “cada organização requer um sistema básico de controles para aplicar seus recursos financeiros, desenvolver pessoas, analisar o desempenho financeiro e avaliar a produtividade operacional”. Quanto aos controles é tarefa da Controladoria atentar-se a sua real aplicabilidade, como bem lembra Almeida (1996, p. 60) “Acontece com frequência que uma empresa tem um excelente sistema de controle interno descrito em seu manual de procedimentos; entretanto, na prática, a situação é totalmente diferente”. É mister lembrar que: “as atividades de controle servem de mecanismo para gerenciar o alcance do objetivo” (OLIVEIRA; D’AVILA, 2002, p. 85).

Ainda quanto à gestão é coerente lembrar: “a maior parte do trabalho gerencial envolve a necessidade de resolver problemas e tomar decisões” (MAXIMIANO, 1991, p. 92).

5.3 Sistema de informações

Tomar decisão é uma das tarefas mais difíceis no processo de gestão, que exige além de conhecimento e experiência, informações que esclareçam questões específicas dentro da organização. Desta maneira comumente costuma-se dizer ser necessário um sistema de informações gerenciais, onde este precisa ir além da fronteira geográfica da empresa e contemplar aspectos endógenos e também exógenos.

Diante do exposto anteriormente percebe-se que este sistema é muito dinâmico e sem fim, uma vez que o próprio mecanismo sugere um círculo virtuoso que admite um constante recomeçar, conforme ilustrado a seguir:

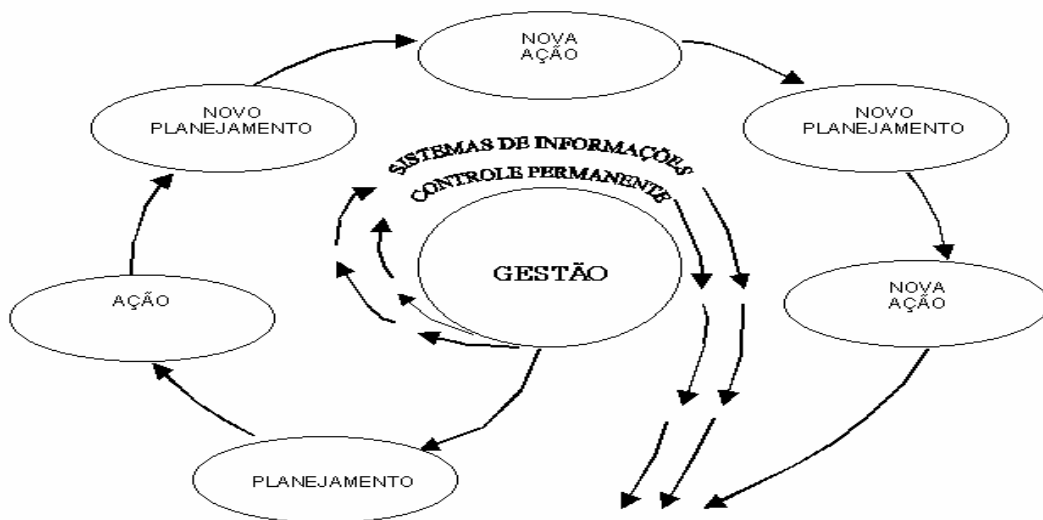


Figura 01 – CÍRCULO VIRTUOSO DA GESTÃO

Para Bio (1985, p. 45) “a essência do planejamento e do controle é a tomada de decisões. Esta, por sua vez, depende de informações oportunas de conteúdo adequado e confiável”. Tal realidade é assim retratada por Kaplan e Norton (1997, p. 262) “Os altos executivos precisam receber *feedback* sobre estratégias mais complexas e ambientes competitivos mais turbulentos”.

É salutar que a empresa possua um sistema de informações adequado com sua realidade, sem excessos ou faltas de informações. Assim cogita-se pela exclusividade de cada sistema em relação à empresa. Para Mosimann e Fisch (1999, p. 24) “Ocorre em muitas empresas a geração de informações em excesso, sem utilidade, que só causam

dispêndios, gastos, sem um retorno à empresa, pois muitas vezes nem são lidas”. Vale lembrar que “a informação tem a finalidade de habilitar a organização a alcançar seus objetivos pelo uso eficiente dos recursos disponíveis, quais sejam, pessoas, materiais, equipamentos, tecnologia, dinheiro, além da própria informação”. (MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 60). E ainda que “o sistema de controle de gestão deve fornecer informações que permita tanto elaborar o planejamento estratégico como facilitar a adequação da estratégia à estrutura que se desenhou, ou seja, controle estratégico” (AMAT, p. 12, jan/fev. 1996).

Outro quesito a ser considerado quanto à informação é que:

Embora a informação seja um ativo que precisa ser administrado, da mesma forma que os outros tipos de ativo representados pelos seres humanos, capital, propriedades e bens materiais, ela representa uma classe particular dentre esses outros tipos de ativo. As diferenças decorrem do próprio potencial da informação assim como do desafio de administrá-la. (MCGEE; PRUSAK, 1994, p. 23).

5.4 Controladoria

5.4.1 Como unidade administrativa

Como Unidade Administrativa, segundo Catelli (2007, p. 345) “é responsável pela coordenação e disseminação desta Tecnologia de Gestão”. Neste caso percebe-se que a Controladoria é uma área de responsabilidade, tornando-se executora de atividades. A otimização presente no processo tem como alvo a eficácia da empresa, como lembram Mosimann e Fisch (1999, p. 118):

A Controladoria, como órgão administrativo da empresa, por meio de seu gestor, cabe coordenar e participar da escolha da melhor alternativa, no que tange a aspectos econômicos, no processo de planejamento global, de modo a garantir a eficácia da empresa.

Partindo do pressuposto que as PSC's, em sua grande maioria, são organizações de pequeno porte, a Controladoria poderá ficar vinculada à outra área da entidade. Esta realidade em nada atrapalha o processo como um todo e tampouco compromete a ação do *controller*, ao contrário, demonstra o que Kanitz (1976, p. 5) afirma: “os primeiros controladores foram recrutados entre os homens responsáveis pelo departamento de contabilidade ou então pelo departamento financeiro da empresa”.

5.4.2 Como ramo do conhecimento

Como ramo do conhecimento ela parte de uma visão holística e sistêmica, visando criar um modelo teórico e conceitual para elaboração e sustentação tanto do Sistema de Informações, como igualmente do Modelo de Gestão.

O caminho a ser percorrido pela Controladoria como ciência particular, se estabelece dentro da metodologia dialética e visão sistêmica, onde, as partes do todo e sua relação com o meio, estão em constante transformação, sendo que dentro deste viés será necessário sinalizar ao gestor, as melhores alternativas, no sentido de manter a organização dentro do rumo proposto pela missão empresarial e especialmente pela afirmativa da Continuidade da organização no tempo. Para ilustrar a amplitude presente nesta análise é possível avaliar o perfil do profissional de Controladoria: “O moderno profissional da Controladoria terá que dominar conhecimentos de administração geral, sociologia, finanças, marketing etc., além, evidentemente, de contabilidade, custos e tributos” (OLIVEIRA; PEREZ JR; SILVA, 2007, p. 36).

A amplitude da análise alcança aspectos internos e externos. Quanto aos exógenos é importante analisar os fatos econômicos, políticos e ainda com atenção especial a sociedade de modo geral, pois é a partir deste ângulo que melhor se compreende a formação social. Berger (1998, p. 14) assim faz referência à última questão: “a sociologia do conhecimento diz respeito à análise da construção social da realidade”.

A Controladoria vista dentro de uma visão sistêmica, ampla e abrangente terá condições de propiciar a otimização do todo empresarial, superando o somatório das partes isoladamente.

A adaptação da empresa aos novos paradigmas de um mercado globalizante, exigindo capacidade de inovação, flexibilidade, rapidez, qualidade, produtividade, dentre outros requisitos, torna cada vez mais estratégico o papel que a informação exerce. (BEUREN, 2000, p. 43).

Trata-se da potencialização do todo de forma a criar uma sinergia entre as partes, impulsionando assim o resultado final. Para Catelli (2007, p. 346) a missão da Controladoria é “Assegurar a Otimização do Resultado Econômico da Organização”. Para viabilizar a missão empresarial são destacados os principais objetivos da Controladoria: “promoção da eficácia organizacional; viabilização da gestão econômica; promoção da integração das áreas de responsabilidade” (CATELLI, 2007, p. 347).

6 ASPECTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa converge para uma situação que envolve a ação e interação de vários agentes, posto que o modelo de controladoria proposto, ancorado na visão de Catelli (2007), requer uma ação coletiva. Nesse sentido, a pesquisa, configura-se como pesquisa-ação, pois, está “[...] associada a diversas formas de ação coletiva [...] orientada para resolução de problemas ou de objetivos de transformação” (Thiollent, 2005, p. 9).

A pesquisa-ação, conforme Thiollent (2005, p. 9-10), “[...] supõe uma forma de ação planejada de caráter social, educacional, técnico ou outro [...]”, estratégia adequada para a proposta de pesquisa aqui levada a termo.

Barbier (2002, p. 42-3), argumenta que:

[...] esse tipo (pesquisa-ação) representa pesquisas utilizadas e concebidas como meio de favorecer mudanças intencionais decididas pelo pesquisador. O pesquisador intervém de modo quase militante no processo, em função de uma mudança cujos fins ele define como a estratégia [...].

O olhar de Barbier sobre a questão é aderente à situação de pesquisa proposta, na qual o pesquisador é parte do meio e suas ações interferem no processo e no resultado final. O contexto é de uma pesquisa empírica, e na proposição de Thiollent (2005, p. 11) há a descrição de situação concreta, sendo necessária uma intervenção ou ação orientadora para a resolução do problema efetivamente detectado.

O ambiente de pesquisa foi o de uma PSC's, na qual o autor é proprietário, responsável por áreas específicas e também pela gestão. Os dados empíricos puderam ser coletados por meio de entrevistas com os colaboradores responsáveis por áreas na organização, análise de documentos e da sua própria visão da organização.

A solução proposta, como resposta a questão de pesquisa, está devidamente amparada no marco teórico estabelecido, sobre os temas de controladoria, contabilidade gerencial, teoria organizacional, planejamento e estratégia.

7 MODELO CONCEITUAL DE CONTROLADORIA

7.1 Caracterização da empresa

7.1.1 Dados Legais

O referido modelo é desenvolvido para uma Prestadora de Serviços Contábeis, (PSC's), específica, constituída sob a forma de Sociedade Simples, de direito privado, através de contrato escrito e registrado junto ao órgão competente, com base legal prevista no Código Civil, Lei 10.406/2002, subtítulo II, Capítulo I, Seção I.

O Código Civil Brasileiro não apresenta tacitamente a definição de empresa, porém conceitua o termo empresário: “considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para produção ou circulação de bens ou serviços” (Lei nº 10.406/2002, art. 966). Ainda o mesmo diploma avança dizendo que: “Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística,

ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa” (Lei nº 10.406/2002, art. 966, parágrafo único). Assim postula-se que as entidades prestadoras de serviços contábeis, pela sua essência, não possuem o atributo de empresa. Desta forma não será utilizado tal termo para referir-se a tais organizações. Todas as vezes que se fizer menção questão da empresa, empresarial ou empresária, tal aplicabilidade estará referindo-se aos conceitos amplos aplicáveis ao universo empresarial ou a empresa como um sistema, portanto não ligado especificamente ao objeto em estudo deste trabalho, tratando-se de visão ampla sobre a composição do sistema empresarial habitualmente assim tratado.

7.2 Premissas do modelo

O desenvolvimento de um modelo conceitual de Controladora está alicerçado nas seguintes premissas, que de acordo com Catelli (2007, p. 344) são:

[...] (i) A empresa é constituída sobre o pressuposto da continuidade; (ii) a empresa é um sistema em constante interação com seu ambiente; (iii) o resultado econômico é o melhor indicador da eficácia empresarial; (iv) o resultado econômico é a base para a tomada de decisões; (v) o Modelo de Gestão – derivado das crenças e valores – será a carta magna que corresponde a um conjunto de definições relativas ao processo de gestão empresarial; (vi) as atividades empresariais são conduzidas, de forma estruturada por um Processo de Gestão que analiticamente corresponde ao Planejamento, Execução e Controle; e (viii) as informações requeridas pelos Gestores são devidamente suportadas por sistemas de informações.

As premissas enunciadas são pré-requisitos que possibilitam e viabilizam a concepção, desenvolvimento e atuação da Controladoria.

Para o caso específico são apresentadas as principais premissas, consideradas indispensáveis para desenvolver um modelo conceitual de Controladoria, sendo elas:

- a) Precisam existir na PSC's o Planejamento Estratégico e o Operacional;
- b) As atividades desenvolvidas exigem controle permanente, com base em aspectos legais e cláusulas contratuais mantidas com clientes;
- c) As receitas, as despesas e os custos necessitam estarem alinhados com o orçamento, sempre comparando previsto com realizado;
- d) Os sistemas de informações necessitam ser objetivos, claros e sob medida para facilitar os gestores;

7.3 Requisitos do modelo

Ancorado nas premissas, a plena atuação da Controladoria estará assegurada se forem atendidos os seguintes requisitos:

- a) Análise contínua do planejamento estratégico e operacional existentes buscando otimizá-los para melhores resultados;
- b) Sugerir com base na legislação aplicável e com fulcro nos contratos mantidos com os clientes, os controles necessários ao desempenho das atividades;
- c) Acompanhamento constante da evolução das receitas, despesas e custos;
- d) Aperfeiçoar contínua e gradativamente os sistemas de informações.

7.4 Formatação do modelo conceitual de controladoria

Diante da caracterização específica da PSC's, as premissas e os requisitos anteriormente descritos ao modelo conceitual de Controladoria, dentro da linha de responsabilidade apresentada por Catelli (2007, p. 348) necessita ser: "a indutora dos gestores, no que diz respeito à melhora das decisões, pois sua atuação envolve implementar um conjunto de ações cujos produtos materializam-se em instrumentos disponibilizados aos gestores".

7.4.1 Visão da Controladoria

Ser reconhecida como instrumento facilitador de ligação entre os departamentos existentes na PSC's no sentido de impulsionar a empresa.

7.4.2 Missão da Controladoria

Concentrar os esforços de todas as partes da PSC's buscando otimizar os processos para viabilizar a realização do movimento sinérgico do todo.

7.4.3 Objetivos da Controladoria

- a) Propiciar aos administradores condições favoráveis e seguras do controle da PSC's;
- b) Criar o movimento sinérgico entre as partes do todo organizacional;
- c) Disponibilizar sistemas de apoio à gestão da empresa;
- d) Garantir a PSC's a continuidade através da motivação de todos os envolvidos no processo e conseqüentemente alcançar resultados financeiros atraentes aos investidores.

7.4.4 Modelo Organizacional

O modelo de Controladoria está sedimentado na missão da entidade e nos objetivos propostos por esta. Definir a missão e os objetivos de uma organização contábil, por si só pouco significado possui, porém o modelo de organização deve contemplar a otimização de tais fatores, como demonstrado:

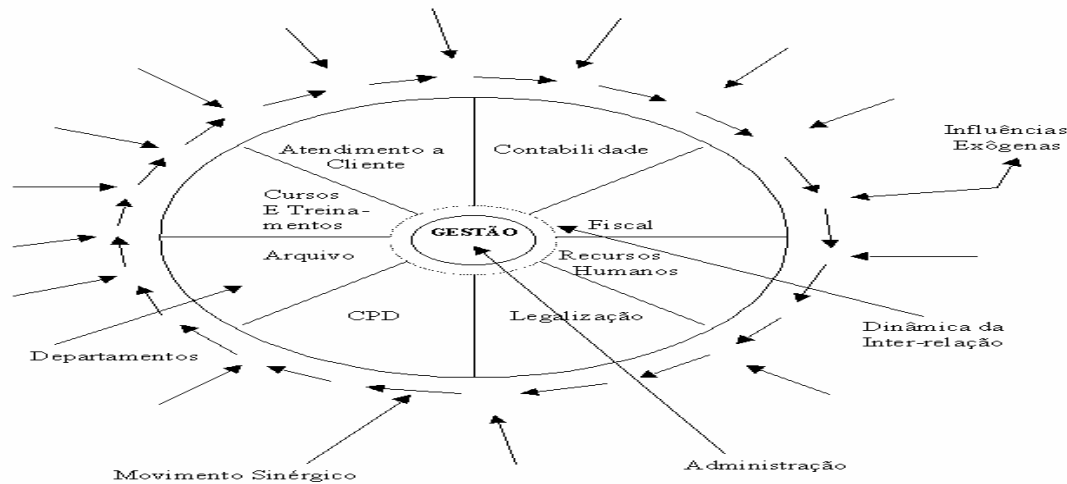


Figura 02 – MODELO DA DINÂMICA DA GESTÃO

Diante do exposto percebe-se que o modelo de organização é muito complexo, envolvendo uma série de fatores que estão presentes, tanto a nível interno quanto externo. A PSC's é constituída por várias partes e pela própria dinâmica do patrimônio. Segundo Sá (2009, p. 39):

O acontecimento patrimonial (fenômeno) deve ser observado em sua 'essência', julgado por suas 'dimensões', e considerado em conjugação com toda a riqueza do empreendimento, nos 'ambientes' que a cercaram interna e externamente.

No modelo proposto os principais departamentos são: legalização, recursos humanos, fiscal, auditoria, perícia, cursos e treinamentos e contabilidade.

A segregação departamental possui mera finalidade organizacional, com intuito de facilitar a gestão da entidade. “Os centros de responsabilidade são denominados de divisões, departamentos, [...]. Através desses centros de responsabilidades é que os planos são executados, os objetivos são atingidos, e o controle é obtido” (SCHIER, 2009, p. 103). O desafio é criar na organização contábil a inter-relação das partes, tarefa esta também de responsabilidade da Controladoria: “a missão da Controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas” (MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 90). Todos os departamentos estão interligados através da gestão. O papel da Controladoria é de facilitar a interligação

das partes no sentido de agregar valor sinérgico ao todo. Desta maneira é coerente afirmar que o somatório das partes é menor que o todo por si só.

Na empresa moderna, a tendência é o maior entrelaçamento entre os departamentos e unidades de trabalho. As antigas barreiras e divisões entre os setores estanques tendem a desaparecer com a introdução cada vez maior de trabalhos em equipe. (OLIVEIRA; PEREZ; SILVA, 2007, p. 22).

O gestor precisa criar dentro da organização uma linha de comunicação eficaz, para que todos tenham clara a missão da entidade, para assim evitar problemas internos que possam impedir o correto funcionamento do processo. Para Guimarães (2007, p. 90) “a comunicação correta ao funcionário, em relação à missão, tira-lhe a tensão interna, causadora de um desequilíbrio emocional tão grande que atinge o lado físico”.

Qualquer demonstração estática da realidade criada pela sinergia das partes pode ser deficitária, porém para fins de ilustração é possível imaginar a referida dinâmica dentro de um modelo matemático: $PSC's = (D1 + D2 + D3...)^s$ Onde: PSC's = Prestadora de Serviços Contábeis; D1 = Departamento de Legalização; D2 = Departamento de Recursos Humanos; D3 = Departamento Fiscal;... = Todos os demais departamentos; ^s = Movimento Sinérgico.

Assim, quanto maior for o entrelaçamento dos departamentos entre si, teoricamente maior será a sinergia criada, conseqüentemente maior valor agregado a PSC's.

7.4.5 Atividades da Controladoria

- a) Auxiliar a administração na elaboração do planejamento estratégico e operacional;
- b) Intermediar a melhor forma de sistema de custos à realidade da PSC's;
- c) Oportunizar a criação de um sistema de informações gerenciais adequado à realidade da organização;
- d) Organizar e reestruturar permanentemente os controles internos;
- e) Viabilizar continua e gradativamente o *feedback* da realização, da qualidade e da satisfação dos clientes;
- f) Atuar como instrumento motivador de todos os componentes da empresa, tanto de forma direta como indiretamente, para tornar a empresa otimizada.

7.4.6 Funções da Controladoria

No sistema empresa o desempenho da Controladoria, materializado no exercício de suas funções, está diretamente relacionado com o cumprimento de sua missão. As

principais funções ligadas a Controladoria referem-se à direção e implantação de sistemas de informações, motivação, coordenação, avaliação, planejamento e acompanhamento.

Para Catelli (2007, p. 350) as principais funções da Controladoria são: “[...] (i) subsidiar o processo de gestão, apoiar as avaliações de desempenho e resultado, (ii) gerir os sistemas de informações, e (iii) ainda atender aos agentes do mercado”. De imediato percebe-se tratar de funções amplas, sistêmicas e gerais, englobando todo complexo empresarial.

No subsídio ao processo de gestão, a Controladoria, busca mecanismos para identificar a realidade que envolve a empresa, e, ajustar as etapas administrativas dentro desta realidade. Em um segundo momento é necessário avaliar como está o desempenho da empresa no tocante aos objetivos propostos. Neste momento, a Controladoria, cumprirá o papel de elaborar instrumentos capazes de mensurar os vários envolvidos no processo, em especial: resultado econômico, atuação do gestor, desempenho por áreas ou departamentos e também o próprio desempenho da área de Controladoria.

Cumprida a etapa de avaliação mais genérica é preciso uma análise mais específica, principalmente em relação aos resultados ligados a produtos e serviços específicos. Nesta etapa, a Controladoria, possui ainda a função de estabelecer ‘padrões’ para melhor direcionar a ação.

Para controlar e orientar o gestor é necessário um sistema de informações, buscando “atender a empresa de forma a criar condições de crescimento, visando o retorno de investimentos e o aumento dos ativos” (KÜSTER; KÜSTER; KÜSTER, 2007, p. 33).

A empresa é um organismo vivo, “está em constante interação com o ambiente em que se insere” (PELEIAS, 2002, p. 15). A Controladoria cabe a tarefa de manter-se atenta aos agentes externos que possam causar impacto tanto positivo quanto negativamente: facilitar o processo de adequação aos agentes endógenos e exógenos, visando otimizar os resultados diante de tais situações, é, uma maneira de antever riscos e possibilidades de melhorias. A abrangência e a inter-relação da Controladoria é assim descrita por Kanitz (1976, p. 6):

Um verdadeiro batalhão de administradores organizacionais, psicólogos industriais, analistas de sistemas, especialistas em computação, estatísticos e matemáticos que têm a tarefa de analisar e dirigir, à luz de cada um dos seus campos de conhecimento, um imenso volume de informações necessárias ao cumprimento da função da controladoria.

O crescimento e a complexidade dos serviços prestados pelas empresas contábeis exigem, cada vez mais, a criação de estruturas e modelos gerenciais adequados a facilitar a gestão, bem como a viabilizar a segurança em relação à qualidade dos serviços ofertados. Crepaldi (2006, p. 75) afirma que “a magnitude de muitas empresas faz com que a gerência se veja impossibilitada de administrar ou supervisionar pessoalmente as operações”. Tal

impossibilidade torna necessária a implantação de mecanismos facilitadores presentes na Controladoria.

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No transcorrer da pesquisa, gradativamente, foi possível perceber a importância e a aplicabilidade da Controladoria no cotidiano das Prestadoras de Serviços Contábeis.

Partindo do pressuposto que as PSC's nascem e buscam crescer cada vez mais no universo empresarial competitivo, assume-se que a Controladoria possui relação direta com a continuidade e o sucesso daquelas. A administração de qualquer empresa exige cuidados, assim para as PSC's espera-se do gestor soluções quotidianas as inúmeras realidades adversas encontradas.

Após estabelecer os parâmetros departamentais necessários a gestão do negócio, entrou em cena a tarefa fim da Controladoria: estabelecer a sinergia entre as partes, envolvendo aspectos materiais e humanos, buscando tornar o todo maior que o somatório das partes. Neste quesito foi possível deixar claramente evidenciada a contribuição da Controladoria, conforme o modelo previamente proposto.

O modelo de Controladoria proposto a ser aplicado às empresas prestadoras de serviços contábeis foi projetado para atender as diversas atividades que formam o "mix" de serviços de tal segmento. Assim é possível aplicar aquele a um grande universo de empresas do segmento em questão.

Iniciou-se por estabelecer de forma clara todas as atividades realizadas pela PSC's. Em seguida com fulcro nas atividades foi possível propor a partir das necessidades detectadas a estrutura conceitual do modelo de Controladoria. Diante da realidade dos departamentos tornou-se mais fácil estabelecer os requisitos a serem considerados na formulação do referido modelo.

Por fim, já com o modelo conceitual estabelecido foi possível visualizar diante do todo, que além de possível é imprescindível à tarefa da Controladoria na gestão das empresas foco deste trabalho.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcante. **Auditoria: um curso moderno e completo**. São Paulo: Atlas, 1996.

AMAT, Joan M; GOMES, Josir Simeone. **Controle Estratégico em um Contexto Competitivo**. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília, p. 12, jan/fev 1996.

BARBIER, René. **A Pesquisa-ção na Instituição Educativa**. São Paulo: Zahar, 2002.

BERGER, P. L; LUCKMANN, T. **A Construção Social da Realidade**. 15. ed. Petrópolis: Vozes, 1998.

BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da Informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BIO, Sérgio Rodrigues. **Sistemas de Informação: um enfoque gerencial**. São Paulo: Atlas, 1985.

BRASIL. **Lei Ordinária n. 10.406**, de 10 de Janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília: Diário Oficial da União, 11/01/2002. Legislação Federal.

_____. **Lei Complementar n. 123**, de 14 de Dezembro de 2006. Institui o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Brasília: Diário Oficial da União, 15/12/2006. Legislação Federal.

_____. **Lei Complementar n. 127**, de 14 de Agosto de 2007. Altera a Lei Complementar 123/2006. Brasília: Diário Oficial da União, 15/01/2007. Legislação Federal.

_____, **Lei Complementar n. 128**, de 19 de Dezembro de 2008. Altera a Lei Complementar 123/2006 e da outras providencias. Brasília: Diário Oficial da União, 22/12/2008. Legislação Federal.

CASTRO, Cleber Carvalho de (Org.). **Estratégias Competitivas: estudo de casos**. Curitiba: Juruá, 2007.

CATELLI, Armando (Coord). **Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração nos novos tempos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2003.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.121: Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Brasília, 2008.

_____. Resolução no. 987: Regulamenta contrato de prestação de serviços contábeis. Brasília, 2003.

_____. NBC T 13: Perícia Contábil. Brasília, 1999.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FARAH, JR. **Pequena empresa e Competitividade: desafios e oportunidades.** São Paulo: Juruá, 2006.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e prática.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade Industrial: com apêndice de contabilidade agrícola.** São Paulo: Atlas, 1982.

GUERREIRO, Reinaldo. **A teoria das restrições e o sistema de gestão econômica: uma proposta de integração conceitual.** Tese de Livre Docência. São Paulo: FEA-USP, 1995.

GUIMARÃES, Ícaro. **Por que as organizações adoecem?** São Paulo: Saraiva, 2007.

HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Contabilidade: um instrumento de gestão.** Curitiba: Juruá, 2007.

JUND, Sérgio Lopes. **Auditoria, conceitos, normas, técnicas e procedimentos.** Rio de Janeiro: Impetus, 2002.

KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria.** São Paulo: Pioneira, 1976.

KAPLAN, Robert S; NORTON, David P. **A estratégia em ação: Balanced Scorecard.** Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KÜSTER, Edison; KÜSTER, Fabiane Christina; KÜSTER, Karla Sophia. **Administração e Financiamento do Capital de Giro.** 2. ed. Curitiba: Juruá, 2007.

LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem.** São Paulo: Atlas, 2005.

MAXIMIANO, Antônio César Amaru. **Introdução à administração.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

MCGEE, James; PRUSAK, Laurence. **Gerenciamento estratégico da informação: aumente a competitividade e a eficiência de sua empresa utilizando a informação como ferramenta estratégica.** Rio de Janeiro: Campus, 1994.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas.** 22. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **Sistemas de informações gerenciais.** São Paulo: Atlas, 1992.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JR, José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, Marcelo Aparecido Martins; D'AVILA, Marcos Zähler. **Conceitos e Técnicas de Controles Internos de Organizações.** São Paulo: Nobel, 2002.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões.** São Paulo: Saraiva, 2002.

RIBEIRO, Lisa M. Seixas. et al. Perfil do Controller em empresas de médio e grande porte da grande Florianópolis. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**. Florianópolis. v. 7, n. 20, Abril / Julho 2008.

RIGHES, Antônio Carlos Minucci (Org.). **Manual de Normas Técnicas**: Estilo e estrutura para trabalhos acadêmicos. 2. ed. União da Vitória: Print In Brazil, 2007.

SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. **A Evolução da Contabilidade**. São Paulo: IOB Thomson, 2006.

_____. **Controladoria e Contabilidade aplicada à administração**. Curitiba: Juruá, 2009.

SCHIER, Carlos Ubiratan da Costa. **Controladoria como instrumento de gestão**. Curitiba: Juruá, 2009.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **Fundamentos de Controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos; PINHEIRO, Paulo Roberto. **Introdução à Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2007.

SOUZA, Luiz Carlos de. **Controladoria: aplicada aos pequenos negócios**. Curitiba: Juruá, 2008.

STADLER, Humberto. **Estratégia para a Qualidade**: o momento humano e o momento tecnológico. Curitiba: Juruá, 2007.

TAVARES, Mauro Calixta. **Planejamento estratégico**: a opção entre sucesso e fracasso empresarial. São Paulo: Harbra. 1991.

THIOLLENT, Michel. **Metodologia da Pesquisa-ção**. São Paulo: Cortez, 2005.