

IVALDO SÁ BARRETO FILHO

**A CONTRIBUIÇÃO DA CONTROLADORIA
PARA A GESTÃO DE EMPRESAS**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da UFPr, como requisito à obtenção do título de Especialista no curso de pós graduação em Gestão de Negócios 2002.

Orient.: Prof.º Vicente Pacheco, MSc

**CURITIBA
2003**

DEDICATÓRIA

**DEDICO ESTE TRABALHO À
MINHA COMPANHEIRA MÁRCIA E
AOS MEUS FILHOS CAMILA,
IGOR E JUAN.**

AGRADECIMENTO

**AGRADEÇO A DEUS, POR ME TER
PROPICIADO ATINGIR MAIS ESTA
IMPORTANTE ETAPA EM MINHA
VIDA, AOS MEUS PAIS E AO MEU
ORIENTADOR PROFESSOR MSc
VICENTE PACHECO.**

SUMÁRIO

| | |
|--|-----|
| LISTA FIGURAS E QUADROS | vi |
| RESUMO | vii |
| INTRODUÇÃO | 1 |
| CAPÍTULO 1 – CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES | 5 |
| 1.1. A ORGANIZAÇÃO..... | 5 |
| 1.1.1. A Organização como Sistema..... | 6 |
| 1.1.2. A Organização e as Pessoas..... | 9 |
| 1.1.3. A Organização e os Objetivos..... | 12 |
| 1.2. CONCEITO DE EFICIÊNCIA E EFICÁCIA..... | 15 |
| CAPÍTULO 2 – GESTÃO EMPRESARIAL | 17 |
| 2.1. A META DA EMPRESA..... | 17 |
| 2.2. A META E OS OBJETIVOS..... | 19 |
| 2.3. CONCEITO DE “ACCOUNTABILITY”..... | 20 |
| 2.4. CONCEITO DE GESTÃO EMPRESARIAL..... | 21 |
| 2.5. PROCESSO DE GESTÃO..... | 21 |
| 2.6. MODELO DE GESTÃO..... | 26 |
| CAPÍTULO 3 – CONTROLE | 29 |
| 3.1. OBJETIVO DO CONTROLE..... | 29 |
| 3.2. FUNDAMENTOS DO CONTROLE..... | 30 |
| 3.3. PROCESSO BÁSICO DE CONTROLE..... | 30 |
| 3.4. EXECUTORES DO PROCESSO DE CONTROLE..... | 32 |
| 3.5. CONTROLE APLICADO A ORGANIZAÇÃO..... | 33 |
| 3.6. CONTROLES DE GESTÃO..... | 35 |
| CAPÍTULO 4 – INFORMAÇÃO | 37 |
| 4.1. INFORMAÇÃO E O CONHECIMENTO..... | 37 |
| 4.2. INFORMAÇÃO: CONCEITO E OBJETIVOS..... | 38 |
| 4.3. SISTEMA DE INFORMAÇÕES..... | 38 |
| 4.4. O SISTEMA DE INFORMAÇÕES E A GESTÃO..... | 40 |
| CAPÍTULO 5 – CONTROLADORIA | 42 |
| 5.1. ABORDAGEM ACADÊMICA DE CONTROLADORIA..... | 42 |
| 5.1.1. Conceito..... | 42 |

| | |
|--|-----------|
| 5.2. CONTROLADORIA COMO ÓRGÃO ADMINISTRATIVO..... | 44 |
| 5.1.1. Missão da Controladoria..... | 44 |
| 5.2.2. Funções da Controladoria..... | 45 |
| 5.2.3. Processo de Controladoria..... | 48 |
| 5.3. O PROBLEMA 1: O QUE FAZ A CONTROLADORIA..... | 50 |
| 5.4. QUESTIONÁRIO..... | 51 |
| 5.5. AÇÃO E OBJETOS..... | 54 |
| 5.6. ASPECTOS RELEVANTES..... | 55 |
| 5.7. RESULTADO: O QUE FAZ A CONTROLADORIA?..... | 55 |
| 5.8. PROBLEMA 2: QUAL A CONTRIBUIÇÃO DA CONTROLADORIA PARA A GESTÃO?..... | 59 |
| CONSIDERAÇÕES FINAIS..... | 60 |
| CONCLUSÃO..... | 61 |
| BIBLIOGRAFIA BÁSICA..... | 64 |

LISTA DE FIGURAS E TABELAS

| | |
|--|----|
| FIGURA 1 – Visão Sistêmica da Empresa, Moreira (1999:39)..... | 8 |
| FIGURA 2 – Uma comparação dos modelos de Maslow e Hersberg..... | 11 |
| FIGURA 3 – O Processo de Gestão..... | 22 |
| FIGURA 4 – Visão Geral do Processo de Gestão integrado ao Sistema de Informações..... | 25 |
| FIGURA 5 – Subsistemas de Gestão..... | 26 |
| FIGURA 6 – Modelo de Gestão..... | 28 |
| FIGURA 7 – Ciclo Básico do Controle / Fundamentos..... | 31 |
| FIGURA 8 – Ciclo de Controle – Atividade e Controle Distribuídos..... | 33 |
| FIGURA 9 – O processo de Controladoria..... | 49 |
| FIGURA 10 – O que faz a Controladoria?..... | 56 |
| TABELA 1 – Número e Percentagem de Cias. estudadas..... | 14 |
| TABELA 2 – Questionário Estruturado..... | 52 |
| TABELA 3 – Análise Sintética – O que faz a Controladoria?..... | 54 |

RESUMO

BARRETO FILHO, IVALDO SÁ. A CONTRIBUIÇÃO DA CONTROLADORIA PARA A GESTÃO DE EMPRESAS. Ao se deparar com o conceito de controladoria todos concordam que o resultado esperado é o controle. Entretanto, os diferentes sentidos que esta expressão pode assumir, acabam por conduzir a avaliações generalizadas. Normalmente, a expectativa criada, é que será disponibilizado um arsenal de “formulários” para se controlar “tudo” na organização. É necessário reconhecer que os diversos profissionais visualizam os elementos que servem de suporte ao conceito de Controladoria (gestão e informação) de maneiras diferentes normalmente, ênfase é dada de acordo com a área de atuação. Estabelecem-se então, as mais diversas apreciações sobre a Controladoria dependendo da dimensão conferida as expressões gestão e informação. O presente estudo procura explorar o sentido do controle exercido pela Controladoria, destacando seu relacionamento com a gestão e a informação. A preocupação básica, é identificar a essência do que faz a Controladoria e qual sua contribuição para a gestão. Desta forma, os profissionais das diversas áreas poderão visualizar a potencialidade da Controladoria como meio de atingir a eficiência e eficácia empresarial.

Palavras Chave – Controladoria, organização, decisão, informação, gestão.

INTRODUÇÃO

Podemos observar atualmente, nos diversos campos do conhecimento humano, um questionamento sobre a situação existente e um processo de desenvolvimento de novas idéias e proposições, muitas das quais organizadas de forma estruturada em novas teorias.

Em geral, em nosso mundo eminentemente utilitarista, essas novas teorias são materializadas em instrumentos, que objetivam satisfazer a alguma necessidade prática das pessoas ou organizações. Entre tantos exemplos que poderiam ser citados, destaca-se a Controladoria.

Por conta de reflexões sobre os conceitos, opiniões e trabalhos desenvolvidos sobre o assunto formatadas por profissionais das diversas áreas do conhecimento, percebe-se que não fica clara a compreensão sobre os resultados deste novo órgão (controladoria) para o desenvolvimento organizacional.

A profusão do uso da expressão Controladoria no âmbito empresarial tem criado embaraços para a correta utilização desta função na organização. Estruturas estão sendo implantadas apesar do reduzido nível de entendimento dos resultados a serem alcançados como fruto deste sistema.

Segundo Brisola(1990:18) *“o problema da terminologia nas ciências sociais tem dimensões preocupantes e a abordagem de um tema específico precisa preocupar-se com seu entendimento e clareza para diminuir as possibilidades de impressões. A respeito deste problema observou Martins “o que comumente se*

denomina mero problema de terminologia talvez fosse melhor tratado como magno problema de terminologia. Infelizmente, encontramos em todas as áreas, principalmente nas sociais (e econômicas em particular) uma profusão de nomes para um único conceito e também conceitos diferentes para uma única palavra”.

Quando empregado o termo Controladoria é comum a manifestação de algumas expressões como: gestão, controle e informação. A amplitude de emprego destas expressões acabam por confundir as aplicações práticas da Controladoria conduzindo a avaliações generalizadas.

Num ambiente instável e de forte concorrência torna-se imperioso o questionamento sobre os resultados obtidos a partir da implementação de uma nova função empresarial, pois toda atividade consome recursos.

É portanto, de grande utilidade, reconhecer o que faz a Controladoria e qual sua contribuição para a gestão. Desta forma os profissionais das diversas áreas poderão visualizar a extensão e potencialidade da Controladoria como meio de atingir a eficiência e a eficácia empresarial.

OBJETIVOS PROPOSTOS

Diante da problemática levantada quanto à necessidade de reconhecer o que faz a Controladoria e qual sua contribuição para a gestão o presente trabalho pretende:

- Demonstrar a amplitude de emprego das expressões controle, gestão e informação, destacando àquela relevante para Controladoria;
- Identificar o que faz a Controladoria;
- Identificar qual é a contribuição da Controladoria para a gestão;

Espera-se desta forma contribuir para um melhor entendimento dessa função e seus impactos na gestão.

CONSIDERAÇÕES METODOLÓGICAS

O enfoque será dado à ótica da teoria descritiva levantada a partir da pesquisa bibliográfica acerca dos conhecimentos existentes sobre Controladoria.

O fundamento para o desenvolvimento do assunto está consubstanciado na aplicação prática do raciocínio lógico sem o qual não teríamos o suporte para o desenvolvimento das ciências.

No desejo de materializar os conhecimentos assimilados no decorrer do Curso de Controladoria, e contribuir para o estudo do assunto, este trabalho compõe-se de cinco capítulos além da parte introdutória e da parte conclusiva.

No **capítulo 1** estuda a organização, seus componentes e o conceito de eficiência e eficácia empresarial. Esta abordagem volta-se para familiarizá-lo com a natureza e o escopo da administração aplicada à organização.

No **capítulo 2** o enfoque é dado no sentido de conceituar gestão empresarial, explicitar o processo de gestão destacando-se o propósito global da constituição das organizações.

No **capítulo 3** é dado um enfoque específico no Controle, sua estrutura e aplicações. Pretende-se atribuir ao controle seu real significado e potencialidade como ferramenta de gestão empresarial.

No **capítulo 4** busca-se entender a informação em uma visão ampla, seu conceito, objetivo e sua contribuição para a organização.

No **capítulo 5**, será delineado o posicionamento acadêmico da Controladoria na organização, sua função, missão e processo, com a finalidade de obter uma resposta para o problema em questão: o que faz a Controladoria e qual sua contribuição para a organização?

CAPÍTULO 1 – CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

1.1. A ORGANIZAÇÃO

A organização pode assumir diversos significados:

- organização como entidade social, na qual as pessoas interagem para alcançar objetivos, neste sentido significa empresa, empreendimento;
- organização como função administrativa, neste sentido significa estruturar, integrar recursos / órgãos e estabelecer relações entre eles.

A abordagem adotada nesse momento, é de organização como entidade social, ou seja: como empresa.

Segundo Marshall e Glays Dimock, citado por Alexandre Morgado Mattos (1980:7), entendem que *“Organização é a associação sistemática de partes interdependentes, a fim de formar um todo unificado, através do qual a autoridade, a coordenação e o controle possam ser exercidos para alcançar um objetivo previamente estabelecido. Organização é estrutura e relações humanas.”*

Chiavenato 1(1995:23) afirma que *“a organização é um sistema de atividades conscientemente coordenadas de duas ou mais pessoas. A cooperação entre elas é essencial para a existência da organização. Uma organização somente existe quando: há pessoas capazes de se comunicarem, que estejam dispostas a contribuir em ação conjunta a fim de alcançarem um objetivo comum.”*

Lawrence (1972:77) adota a posição que *“uma organização é a coordenação de diferentes atividades de contribuintes individuais com a finalidade de efetuar transações planejadas com o meio ambiente.”*

Ansoff (1977:9) definiu que empresa é *“uma organização orientada para a maximização da eficiência, alcançando seus objetivos por meio da produção de bens e serviços.”*

Sistemas, pessoas e objetivo são colocações comuns aos diversos enfoques sobre a organização e estão incorporados ao seu conceito.

A seguir, serão considerados os aspectos relevantes da teoria da Administração aplicada à organização que servirá de alicerce para o desenvolvimento deste estudo:

1.1.1. A Organização como Sistema

Segundo Chiavenato (1995:26), um sistema pode ser definido como:

- um conjunto de elementos
- dinamicamente relacionados
- que desenvolvem uma atividade
- para atingir objetivo
- operando sobre dados / energia / e matéria
- colhidos no meio ambiente
- para fornecer informação / energia / matéria

Os sistemas podem ser classificados em:

- *Sistemas fechados*: tem poucas entradas e poucas saídas com relação ao ambiente externo. Essas entradas e saídas são bem conhecidas e guardam entre si uma relação de causa e efeito. Exemplo: máquina, motor.
- *Sistemas abertos*: tem uma variedade enorme de entradas e de saídas com relação ao ambiente externo. Essas saídas não são bem conhecidas e suas relações de causas e efeito são indeterminadas. Exemplo: homem, ou todo sistema vivo.

A concepção de que as organizações são um sistema aberto parte do argumento de que toda organização atua em um ambiente instável e sua existência e sobrevivência dependem da maneira como ela se relaciona com o meio (figura 1)

AMBIENTE EXTERNO

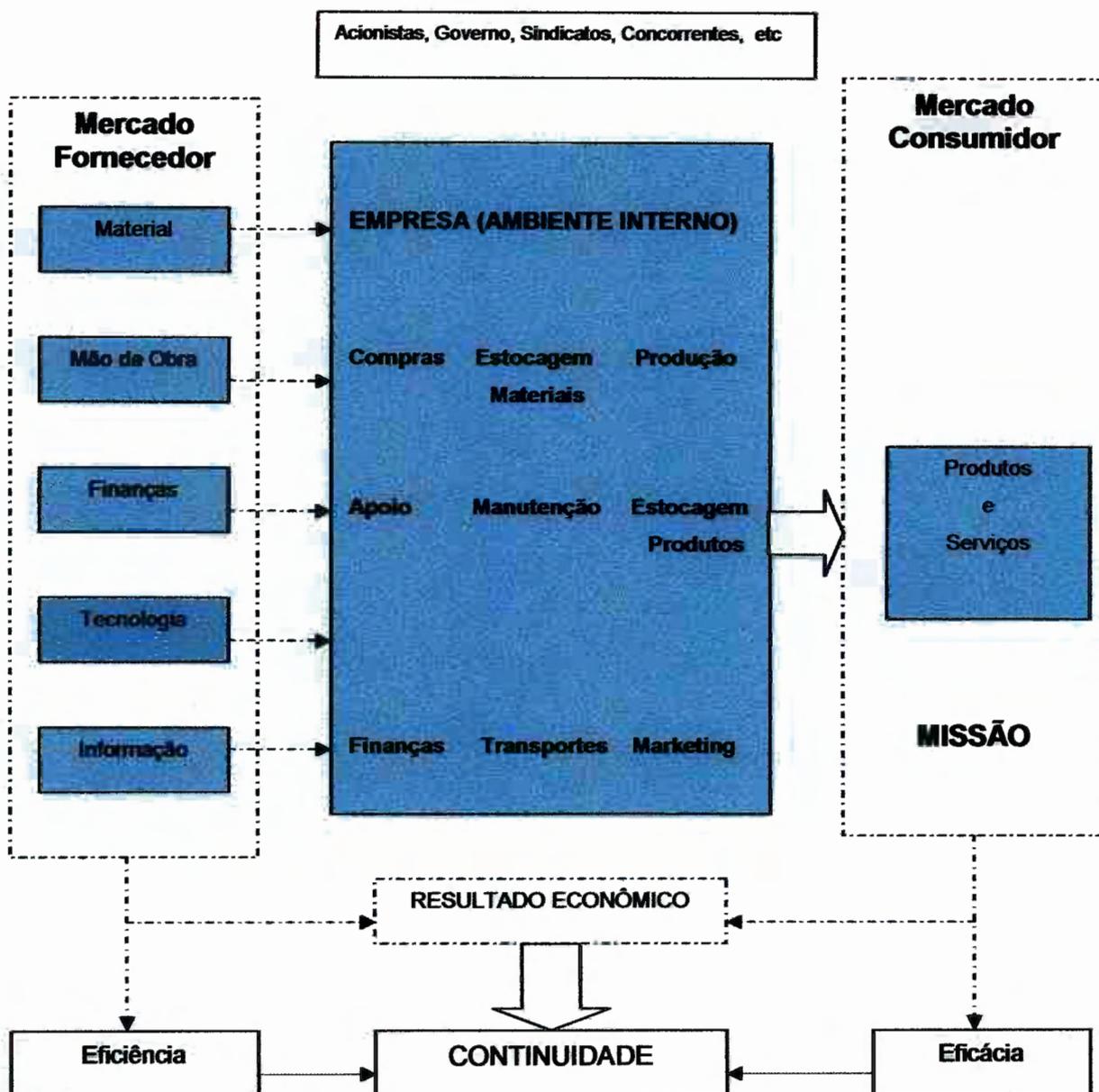


FIGURA 1 – Visão Sistêmica da Empresa, Moreira (1999:39)

Da análise deste componente, ressalta-se que a organização deverá ser estruturada e dinamizada em função das condições e circunstâncias que caracterizam o meio em que ela opera (interno ou externo). Destaca ainda Certo (1993:42) "os administradores devem estar cientes destes níveis ambientais,

conhecer quais fatores eles incluem, entender como o fator e os relacionamentos entre os fatores afetam o desempenho organizacional e, então, administrar a luz desse entendimento.”

1.1.2. A Organização e as Pessoas

As organizações mobilizam recursos para entender o comportamento humano, fator decisivo para a eficácia. Convém portanto, salientar algumas características genéricas das pessoas como pessoas, pois isto melhorará nossa compreensão do comportamento humano nas organizações.

As características do comportamento das pessoas segundo Porter (1975:32-65) são as seguintes:

– O homem é pró ativo – o comportamento humano é orientado para a satisfação de suas necessidades pessoais e para o alcance de seus objetivos e aspirações. Por isso, reagem a seu ambiente, seja no trabalho, seja na organização.

– O homem é social – a participação em organizações é muito importante na vida das pessoas, porque conduz ao envolvimento com outras pessoas em grupos ou outras organizações. As relações sociais, mais do que qualquer outro fator isolado, determinam a natureza do autoconceito das pessoas.

– O homem tem diferentes necessidades – os seres humanos são motivados por grande diversidade de necessidades. Um fator pode motivar o comportamento de uma pessoa hoje e pode não ter potência suficiente para determinar o comportamento no dia seguinte. As necessidades apresentam valências e quantidades diferentes.

– O homem percebe e avalia – a experiência do indivíduo com seu ambiente é um processo ativo porque seleciona os dados dos diferentes aspectos do ambiente, avalia-os em termos das próprias experiências passadas, em função daquilo que está experimentando em termos de suas próprias necessidades e valores.

– O homem pensa e escolhe – o comportamento humano é proposital, pró-ativo e cognitivamente ativo.

– O homem tem limitada capacidade de resposta – o homem tem uma limitada capacidade para desempenhar de acordo com o que pretende ou ambiciona. As diferenças individuais fazem com que as pessoas variem consideravelmente em seus comportamentos. Tanto a capacidade mental como a física estão sujeitas a severas limitações.

Percebe-se que o comportamento das pessoas em uma organização é complexo, depende de fatores internos e externos. Maslow e Herzberg citado por Chiavenato 1 (1995:70), desenvolveram teorias que apresentam as relações entre a motivação e estes fatores.

Enquanto Maslow fundamenta sua teoria nas diferentes necessidades humanas, Hersberg alicerça sua teoria no ambiente externo e trabalho do indivíduo.

A teoria da motivação com base no conceito de hierarquia de necessidades concebe que o homem expande suas necessidades ao decorrer da vida e a medida que as necessidades básicas são atendidas outras mais elevadas assumem o predomínio de seu comportamento.

A teoria da motivação com base em fatores externos e no trabalho do indivíduo defende que o homem é motivado por fatores higiênicos e motivacionais. Os higiênicos referem-se às condições que rodeiam as pessoas enquanto trabalham,

Segundo Amat (1995:30) *“uma organização reflete sempre um conjunto de emoções, crenças, comportamentos, etc. dos diversos atores que dela fazem parte ou que com ela se relacionam, aqui considerados: acionistas, gerentes, empregados, clientes, fornecedores, banqueiros, agentes governamentais, etc. O sucesso ou fracasso de qualquer tipo de empreendimento é sempre fruto das ações e reações dessas pessoas que se articulam em torno de suas missões e objetivos.”*

1.1.3. A organização e os objetivos

Gore (1964:184-185) define os objetivos como *“os objetos em direção dos quais as organizações dirigem suas energias e seus recursos”*.

Etzione, citado por Chiavenato 1 (1995:42) complementa que um objetivo de uma organização assume muitas funções a saber:

- ao apresentarem uma situação futura os objetivos indicam uma orientação que a organização procura seguir e estabelecem linhas mestras para a atividade dos participantes;
- os objetivos constituem uma fonte de legitimidade que justifica as atividades de uma organização e até sua existência;
- os objetivos servem como padrões através dos quais os participantes e os estranhos a ela podem comparar e avaliar o êxito da organização, ou seja, a sua eficiência e o seu rendimento;
- os objetivos servem como unidade de medida para se verificar e comparar a produtividade da organização ou de seus participantes.

Drucker, citado por Certo (1993: 88), ensina que devem ser especificados objetivos suficientes para todas as áreas importantes da empresa. As oito áreas-chave que devem ser normalmente abordadas são:

- posição de mercado, a posição de uma organização – onde ela se encontra – em relação a seus concorrentes;
- inovação, qualquer mudança que pode ser feita para melhorar métodos de condução dos negócios organizacionais;
- produtividade, a quantidade de bens e serviços produzidos em relação aos recursos usados no processo de produção;
- níveis de recursos, as quantidades relativas dos diversos recursos mantidos pela organização, tais como estoques, caixa, equipamentos;
- lucratividade, a capacidade de uma organização em obter receitas a mais que as despesas;
- desempenho e desenvolvimento do administrador, a qualidade de desempenho administrativo e a taxa de desenvolvimento dos administradores em termos pessoais;
- desempenho e atitude do empregado, a qualidade de desempenho do pessoal e os sentimentos em relação ao trabalho;
- responsabilidade social, a obrigação que o negócio tem de ajudar a melhorar o bem-estar da sociedade ao mesmo tempo em que se esforça para alcançar os objetivos organizacionais.

Pode-se verificar que os objetivos fornecem o fundamento para o planejamento, organização, motivação e controle. Sem a sua comunicação efetiva, o comportamento nas organizações pode tomar qualquer direção.

Certo (1993:86) afirma que os objetivos devem ser usados de forma semelhante à que os navegadores usam a Estrela Polar. Marshall, citado por Certo enfatiza que *“fixar seu objetivo é como identificar a Estrela Polar – você a vê em sua bússola e usa-a para voltar ao caminho quando se desviar”*.

É interessante destacar a pesquisa desenvolvida por Y. K Shety, citado por Certo (1993:97) onde são analisadas 193 companhias para determinar a natureza e o padrão dos objetivos organizacionais.

Quatro grupos foram examinados; produtos químicos e remédios, materiais de embalagens, produtos elétricos e eletrônicos e processamento de dados. Os resultados são apresentados na tabela 1:

TABELA 1

| Tipo de Objetivo | Número de Cias. estudadas com um tipo de objetivo | Percentagem de Cias. estudadas com um tipo de objetivo |
|----------------------------------|--|---|
| Lucratividade | 73 | 89 |
| Crescimento | 67 | 82 |
| Participação no Mercado | 54 | 66 |
| Responsabilidade Social | 53 | 65 |
| Bem-estar dos empregados | 51 | 62 |
| Qualidade de produtos e serviços | 49 | 60 |
| Pesquisa e Desenvolvimento | 44 | 54 |
| Diversificação | 42 | 31 |
| Eficiência | 41 | 50 |
| Estabilidade Financeira | 40 | 49 |
| Conservação de Recursos | 32 | 39 |
| Desenvolvimento Administrativo | 29 | 35 |
| Empreendimento Multinacional | 24 | 29 |
| Consolidação | 14 | 17 |
| Outras metas diversas | 15 | 18 |

Fonte: Certo (1993:97)

Certo (1993:96) afirma *“uma conclusão que podemos tirar do estudo de Shetty é que os objetivos de lucratividade são extremamente importantes para as organizações não importando o tamanho ou o tipo de indústria”*.

Do relacionamento da organização com os objetivos deve-se lembrar que a qualidade dos objetivos determina em grande parte quão úteis eles são. Chiavenato 1 (1995:53) conclui que *“a eficácia organizacional depende do alcance de objetivos, da manutenção do sistema interno (pessoas e recursos não humanos) e da adaptação ao ambiente externo”*.

1.2. CONCEITO DE EFICIÊNCIA E EFICÁCIA

Em vários momentos da abordagem da administração aplicada à organização foram utilizadas as expressões eficiência e eficácia. Para o correto entendimento do enfoque dado a estas expressões no presente estudo é importante revelar sua interpretação.

As organizações como sistemas abertos mantêm um íntimo intercâmbio com o ambiente e a interdependência da organização com seu ambiente conduz ao conceito de eficácia e eficiência organizacional. Cada empresa deve ser considerada sob o ponto de vista de eficácia e eficiência simultaneamente.

Segundo Chiavenato 2 (1993:237)

“eficácia é uma medida normativa do alcance de resultados e eficiência é uma medida normativa da utilização dos recursos nesse processo. Em termos econômicos, a eficácia de uma empresa refere-se à sua capacidade de satisfazer uma necessidade da sociedade por meio do suprimento de seus produtos (bens ou serviços), enquanto a eficiência é uma relação técnica entre entradas e saídas. Nestes termos, a eficiência é uma relação entre custos e benefícios”.

Conclui-se que no contexto contemporâneo a simultaneidade desses elementos será obtida à medida que a empresa alcance resultados econômicos satisfatórios (eficiência) e que esses resultados sejam decorrentes da comercialização de bens e serviços compatíveis com as necessidades de seus clientes e da sociedade (eficácia), ou em outros termos, que cumpra sua missão.

CAPÍTULO 2 – GESTÃO EMPRESARIAL

2.1. A META DA EMPRESA

As razões pela qual as empresas existem é ainda uma questão controvertida. São várias as visões sobre as finalidades da empresa. A ênfase nas finalidades é colocada de maneira diferente pelos diversos especialistas. Uns dão enfoque nas vendas, outros na produção, outros nas pessoas e assim por diante.

A finalidade pela qual uma empresa existe é fundamental para a vida dela, pois é em função de como se vê esse papel, que a empresa define seus rumos, objetivos, estabelece suas práticas e avalia seu desempenho.

Deve-se reconhecer que vivemos em uma sociedade capitalista, portanto, afirma Goldratt (1996:12) *“a meta de uma organização é definida no momento em que se responde a uma pergunta; Por que os acionistas investiram seu dinheiro na empresa? A fim de conseguir o quê?”*

Considera Goldratt (1996:13), *“O que você acha de uma empresa que declara ‘Nossa meta é fornecer os produtos de melhor qualidade em conjunto com o melhor serviço ao consumidor?’ Tal empresa, provavelmente, tem acionistas muito especiais que, de modo aparente, investiram seu dinheiro para que possam se gabar num coquetel de que a empresa deles presta o melhor serviço ao consumidor. Esta é sua empresa? Provavelmente não!”*.

Pragmaticamente, Goldratt citado por Guerreiro (1996:17) define que *“a meta da empresa é ganhar dinheiro tanto hoje quanto no futuro e são os proprietários que tem o pleno direito de definir a meta”*.

Neta linha de raciocínio Umble e Skrianth citado por Guerreiro (1996:19) efetuam o seguinte questionamento: *“A meta de uma empresa industrial é fabricar produtos de alta qualidade a um preço competitivo? A meta é oferecer melhor atendimento ao cliente? A meta é obter maior participação no mercado? A meta é ter a mais avançada tecnologia em termos de equipamentos industriais? Deveria ser a meta reduzir custos? Ou deveria ser a meta da organização a sobrevivência?”*

Estes autores defendem que embora todos esses pontos possam ser considerados meios válidos para que a empresa atinja a meta, eles não são a meta da organização. A bem da verdade estes aspectos representam os melhores caminhos para se atingir a meta.

É forçoso entender que, qualidade, produtividade, responsabilidade social, inovação e tecnologia representam os caminhos mais rápidos para a meta, porém, na sociedade capitalista, a sobrevivência e continuidade dependem diretamente de resultado.

Portanto, a controvérsia de opiniões sobre a razão pela qual as empresas existem é eliminada se as visões são consideradas de forma ampla: ganhar dinheiro tanto hoje quanto no futuro de forma eficaz, ou seja, disponibilizando aos clientes produtos com qualidade e tecnologia que atendam suas necessidades com responsabilidade ambiental e social.

2.2. A META E OS OBJETIVOS

A atribuição da visão de resultado estabelece a necessidade de uma hierarquia entre objetivos e meta. Chiavenato 2 defende (1993:252) que, *“existem objetivos da empresa como um todo, de cada uma de suas divisões ou departamentos e de cada especialista. Os objetivos maiores impõe-se aos objetivos específicos”*.

Os objetivos específicos devem abranger determinadas áreas chaves da organização. Recordando, Drucker citado por Certo (1993: 88), estabelece que devem ser consideradas as seguintes áreas:

- posição de mercado;
- inovação,
- produtividade,
- níveis de recursos e lucratividade,
- desempenho e desenvolvimento do administrador;
- desempenho e atitude do empregado;
- responsabilidade social.

Definidos os objetivos específicos é necessário atribuir ao sistema como um todo, uma finalidade, que conforme foi visto, não pode ser diferente da “meta” que segundo Goldratt é “ganhar dinheiro tanto hoje quanto no futuro”.

Então, pode-se concluir que os objetivos específicos (áreas chaves) devem se subordinar ao objetivo do todo (a meta). Desta forma a organização pode estabelecer uma forma lógica para a discussão, entre os diversos profissionais sobre

a viabilidade de medidas nas diversas áreas atribuindo-se às diferentes atividades uma única unidade de medida: a unidade monetária.

Afirma Goldratt (1996:11). "(...) *quando discutirmos qualquer ação numa área da organização, o único meio de mantermos uma conversa lógica sobre sua viabilidade, é julgar o impacto desta ação sobre a meta da empresa*".

2.3. CONCEITO DE "ACCOUNTABILITY"

Nas organizações é perfeitamente nítida a separação entre propriedade e gerência. Os acionistas, representando milhares de investidores, elegem membros do conselho de administração, os quais escolhem pessoas para gerir o negócio e estes contratam supervisores, gerentes e outros em uma delegação sucessiva de autoridade.

A expectativa de delegação de autoridade é a de que estas pessoas sempre procurarão realizar os interesses dos acionistas.

Segundo Nakagawa (1987:13), "*a autoridade é a base fundamental da delegação de responsabilidade, corresponde à obrigação da pessoa indicada para uma função ou cargo desempenhá-lo eficiente e eficazmente. Portanto, a essência da responsabilidade é a obrigação, sendo que a autoridade pode ser delegada, mas nunca a responsabilidade e esta só se quita com a "accountability"*".

Nakagawa (1987: 13) concluí, "*accountability é a obrigação de se reportar os resultados obtidos*".

2.4. CONCEITO DE GESTÃO EMPRESARIAL

Como foi visto, as atividades desenvolvidas nas organizações visam atingir um objetivo específico: “a meta”. Então as ações das pessoas e das diversas áreas devem ser sintonizadas, para evitar que sejam realizadas de forma aleatória.

Segundo Catelli, citado por Perez Júnior (1997:12) define, “*gerir é fazer as coisas acontecerem e conduzir a organização para seus objetivos*”.

Nakagawa (1987:61) conceitua gestão como “*a atividade de se conduzir uma empresa ao atingimento do resultado desejado (planejado) por ela, apesar das dificuldades*”.

Como se vê, os conceitos de gestão apresentam-se revestidos de uma conotação dinâmica permitindo concluir que gerir é o ato de conduzir e administrar (planejar, organizar, dirigir e controlar), cuja responsabilidade é atender às expectativas dos acionistas e investidores.

2.5. PROCESSO DE GESTÃO

Para conduzir as organizações para “a meta” os gestores se valem de todo um processo administrativo, que, segundo Chiavenato 2 (1993:267), pode ser dividido nas seguintes fases (figura 7):

- Planejamento, é a função administrativa que determina antecipadamente quais os objetivos, e o que deve ser feito para alcançá-los;

- **Organização**, como função administrativa, consiste no agrupamento das atividades necessárias para realizar aquilo que foi planejado;
- **Direção**, é a função que orienta o comportamento das pessoas na direção dos objetivos a serem alcançados;
- **Controle**, é a função que busca assegurar se aquilo que foi planejado, organizado e dirigido realmente cumpriu os objetivos pretendidos.

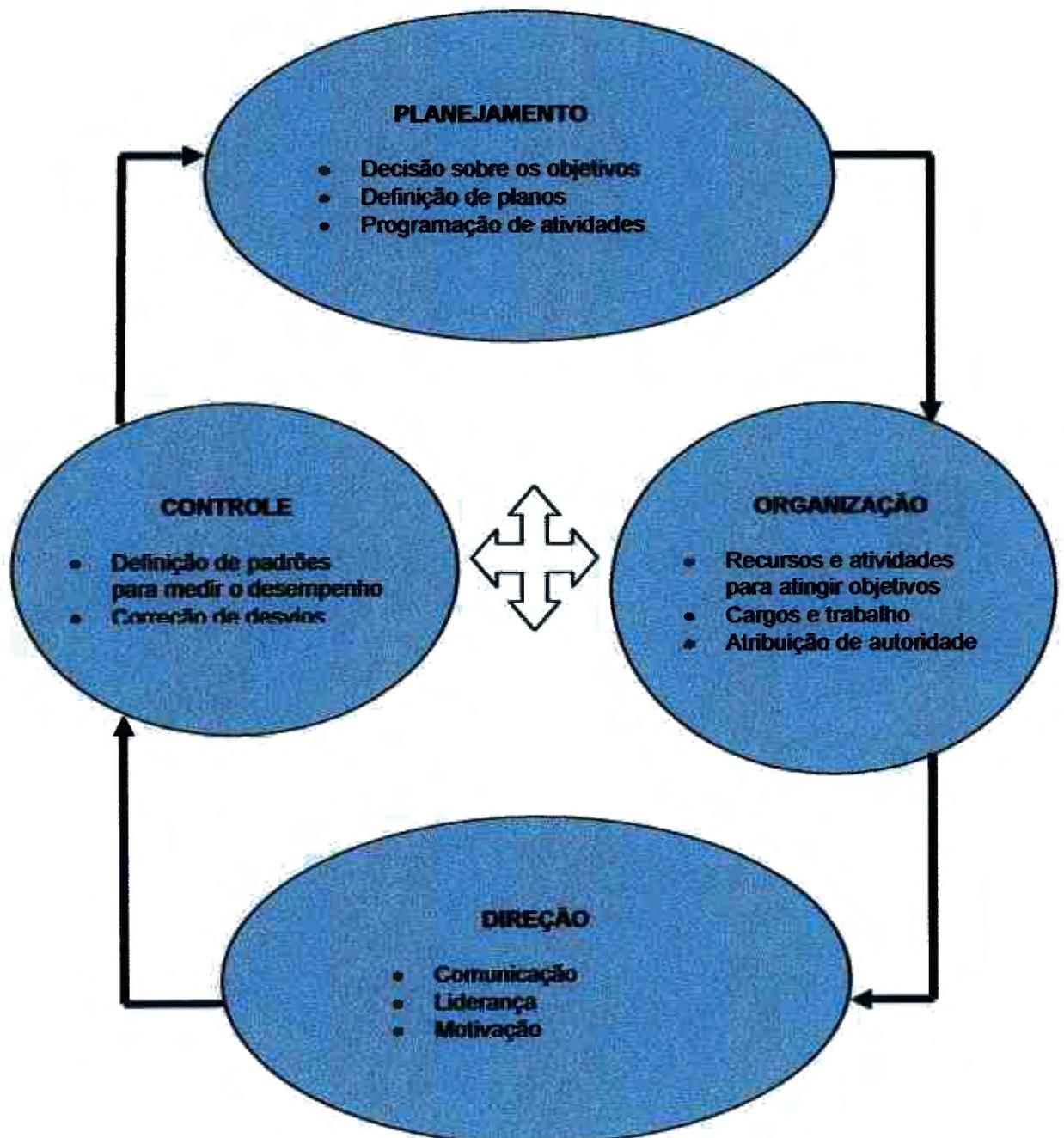


FIGURA 3 – O PROCESSO DE GESTÃO

Deve-se lembrar que a organização recebe influências do meio, portanto as fases do processo devem contemplar as variáveis externas. Catelli (1999:128), defende que *“do ponto de vista da gestão empresarial, nesse ambiente de turbulências e de grande competição entre as empresas, são fundamentais:*

- o planejamento cuidadoso de suas ações;
- a implementação adequada de planos;
- a avaliação sistemática do desempenho realizado em relação aos planos traçados”.

Segundo esse autor, esses aspectos evidenciam a necessidade de as empresas terem um processo de gestão estruturado na forma do ciclo “planejamento, execução e controle” conforme descrição a seguir:

- na fase planejamento o levantamento dos cenários futuros para identificação de oportunidades e ameaças para o estabelecimento de estratégias precisa ser suportado pelo planejamento estratégico;
- estipuladas as estratégias, políticas e diretrizes a empresa precisa escolher entre as diversas alternativas o melhor “mix” de produtos, preços e tecnologia, o que caracteriza o planejamento operacional;
- entretanto, não basta planejar, é preciso realizar – o que caracteriza a gestão; tem-se ainda que garantir que as atividades sejam realizadas de acordo com os planos – configurando o controle;
- em todas as fases do processo, são tomadas decisões que consistem em escolha de alternativas que guiarão a empresa rumo a seus objetivos. Essas

decisões requerem um suporte informativo adequado. Para isso, os gestores precisam de um sistema que lhes forneça informações sobre o desempenho planejado e realizado, permitindo-lhes fazer comparações em bases objetivas, em todas as etapas do processo de gestão.

A figura 4 ilustra a visão geral do processo e a integração com o sistema de informações:

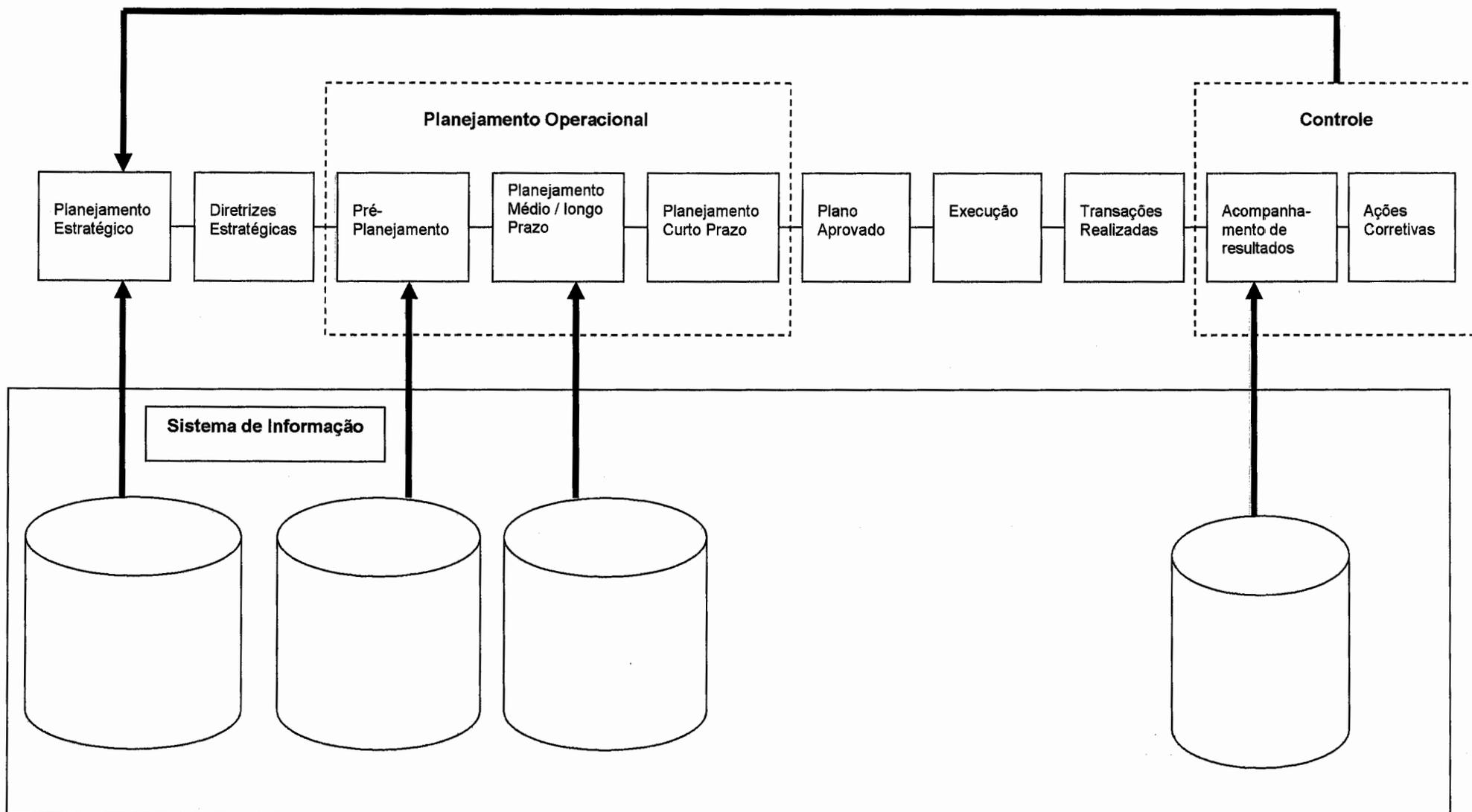


FIGURA 4 – Visão Geral do Processo de Gestão integrado ao Sistema de Informações, Catelli (1999: 129)

2.6. MODELO DE GESTÃO

Os gestores dispõem de um conjunto de princípios, conceitos e técnicas que dão suporte às suas ações para o desenvolvimento do processo de gestão.

Com o objetivo de tornar clara a relação entre os instrumentos de gestão e natureza das questões que cada um deles pode ajudar, Arantes (1998:88) define que os instrumentos de gestão podem ser agrupados em subsistemas de acordo com seu propósito. A figura 5 ilustra estes subsistemas:

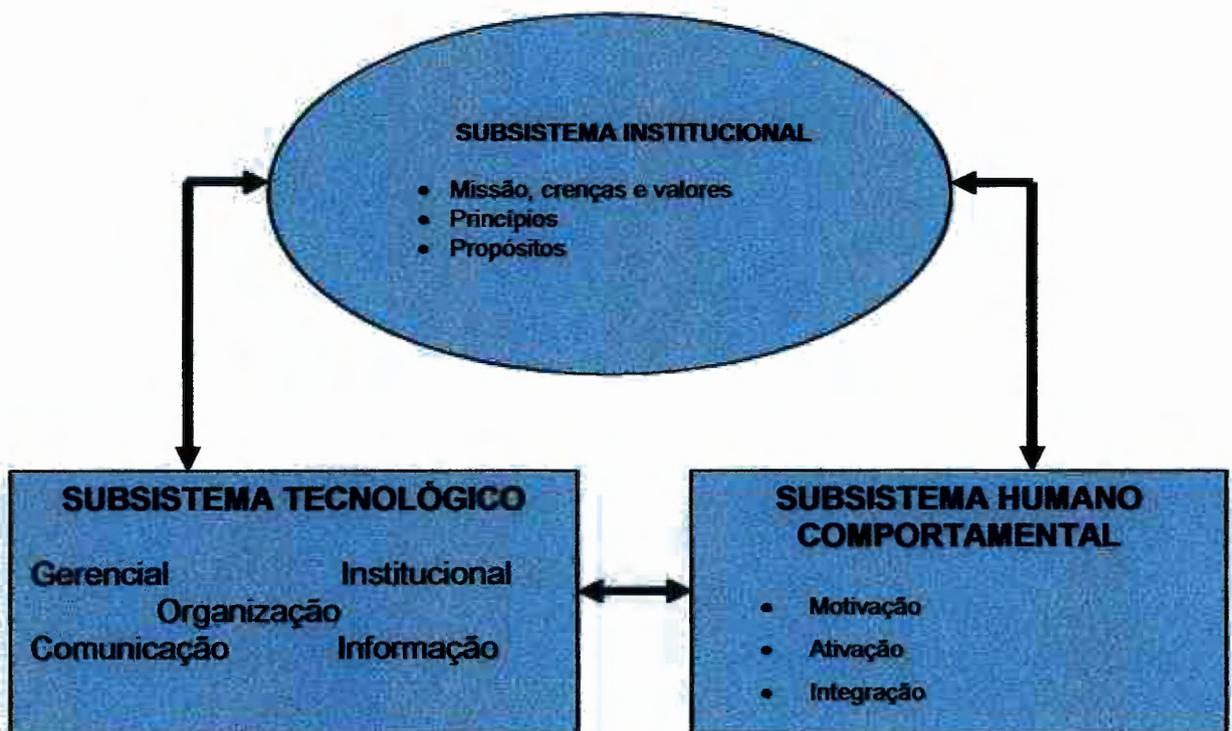


FIGURA 5 – Subsistemas de Gestão, Fonte: Arantes (1998:88)

- **subsistema humano-comportamental:** inclui os instrumentos que a administração precisa para mobilizar as pessoas, com a finalidade de dirigir seu comportamento para as finalidades empresariais;

- subsistema tecnológico: é constituído pelos instrumentos que dão suporte ao “modo de fazer as coisas”. É constituído pelo aspecto operacional, gerencial, comunicação e informação.
- subsistema institucional: reúne instrumentos que auxiliam a empresa a fixar a sua razão de ser de acordo com seus princípios, crenças e valores;

O modelo de gestão integra os diversos subsistemas e tem por finalidade conduzir a organização de uma situação atual à uma situação futura desejada.

Segundo Nakagawa (1987:48), “*modelo é a representação abstrata e simplificada de objetos, sistemas, processos ou eventos reais*”. Catelli (1999:29) define que “*modelo de gestão é o conjunto de princípios, estabelecido pela alta administração de como a empresa deve ser gerida*”.

Entende-se assim que modelo de gestão é a representação abstrata, por meio de idéias valores e crenças, embora nem sempre definidos formalmente, que indicam a maneira de administrar e conduzir a organização para seus objetivos.

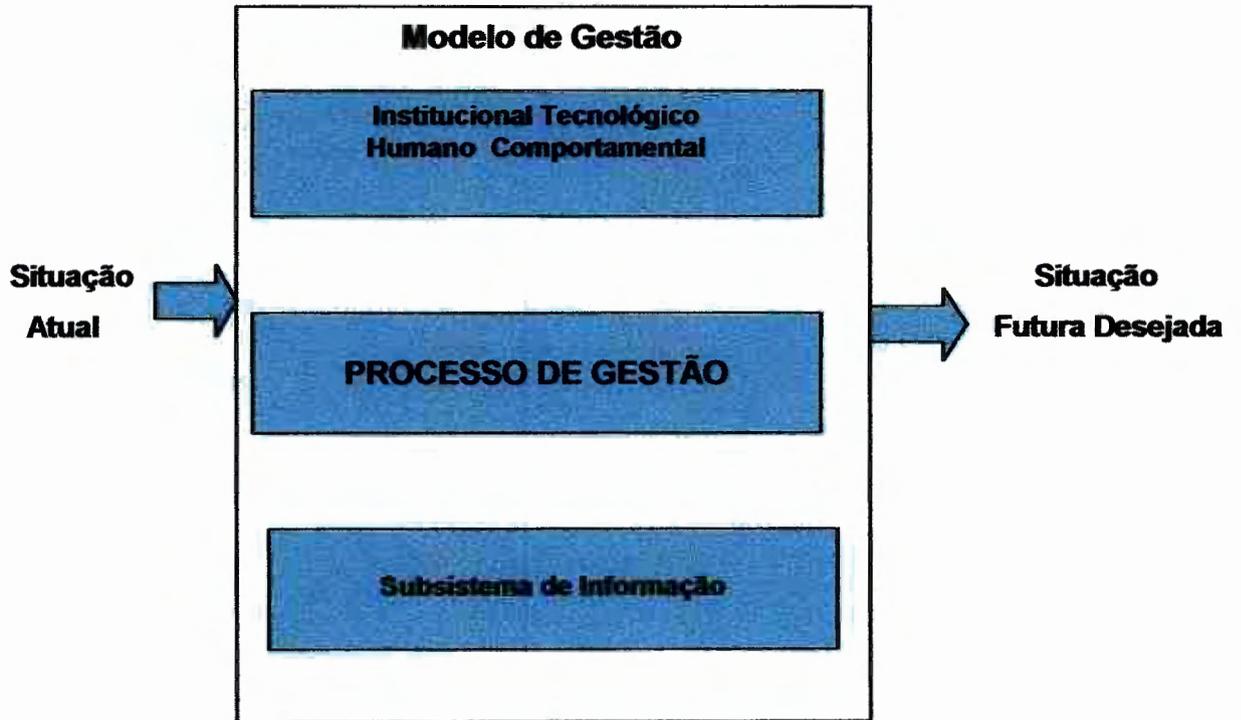


FIGURA 6 – Modelo de Gestão

CAPÍTULO 3 – CONTROLE

3.1. OBJETIVO DO CONTROLE

A teoria geral da administração faz abordagem ao controle de duas formas distintas: no sentido restrito e no sentido amplo.

No sentido restrito o controle advém da Abordagem Científica da Administração, onde ele é aplicado como forma de registro de determinado evento, ou seja é visto como instrumento de salvaguarda.

No sentido amplo, é decorrente do aumento de complexidade das organizações e do desenvolvimento de uma Teoria Cibernética.

Chiavenato 1 (1995:691) define cibernética “*é a ciência da comunicação e do controle*”. Em cibernética, o controle é entendido com uma visão “macro”, como um direcionador de ação.

A partir destas considerações percebe-se que o controle deve ser entendido sob estes dois sentidos. Então o objetivo do controle conforme Brisola (1990: 32) pode ser definido como:

- Obter salvaguarda;
- Direcionar a ação.

3.2. FUNDAMENTOS DO CONTROLE

Para garantir que o objetivo do controle, no sentido de direcionar a ação, seja atingido, devem existir alguns pressupostos que Brisola (1990:98-119), define como fundamentos do controle (Figura 7):

- Padrão, é a expressão quantitativa ou qualitativa dos objetivos de controle numa determinada aplicação, criando assim um caráter de objetividade, sem o qual se torna impraticável o processo de controle. Defende Brisola (1990:102), “os padrões são classificados segundo três aspectos básicos, definidos a seguir: econômico financeiro (orçamento), tecnológico (normas de execução do trabalho) e comportamental (regulamentos e ética)”;
- Informação, é o fundamento que permite a avaliação do padrão e dos desempenhos possibilitando a comparação, que é fase executiva do processo;
- Decisão, é o fundamento que possibilita a finalização do processo de controle, desencadeando e orientando a ação.

3.3. PROCESSO BÁSICO DE CONTROLE

O controle deve ser observado como um processo de múltiplas aplicações. Implícito ao controle está a idéia de processo. Isto significa que ele não ocorre em um só tempo, mas envolve uma sucessão de estados que finaliza com uma ação determinante.

Litterer (1977:273), defende que o controle se processa em três fases distintas

(Figura 7):

- Coleta de dados (realizado);
- Comparação dos dados com um padrão (previsto / realizado);
- Ação corretiva (informação e decisão).

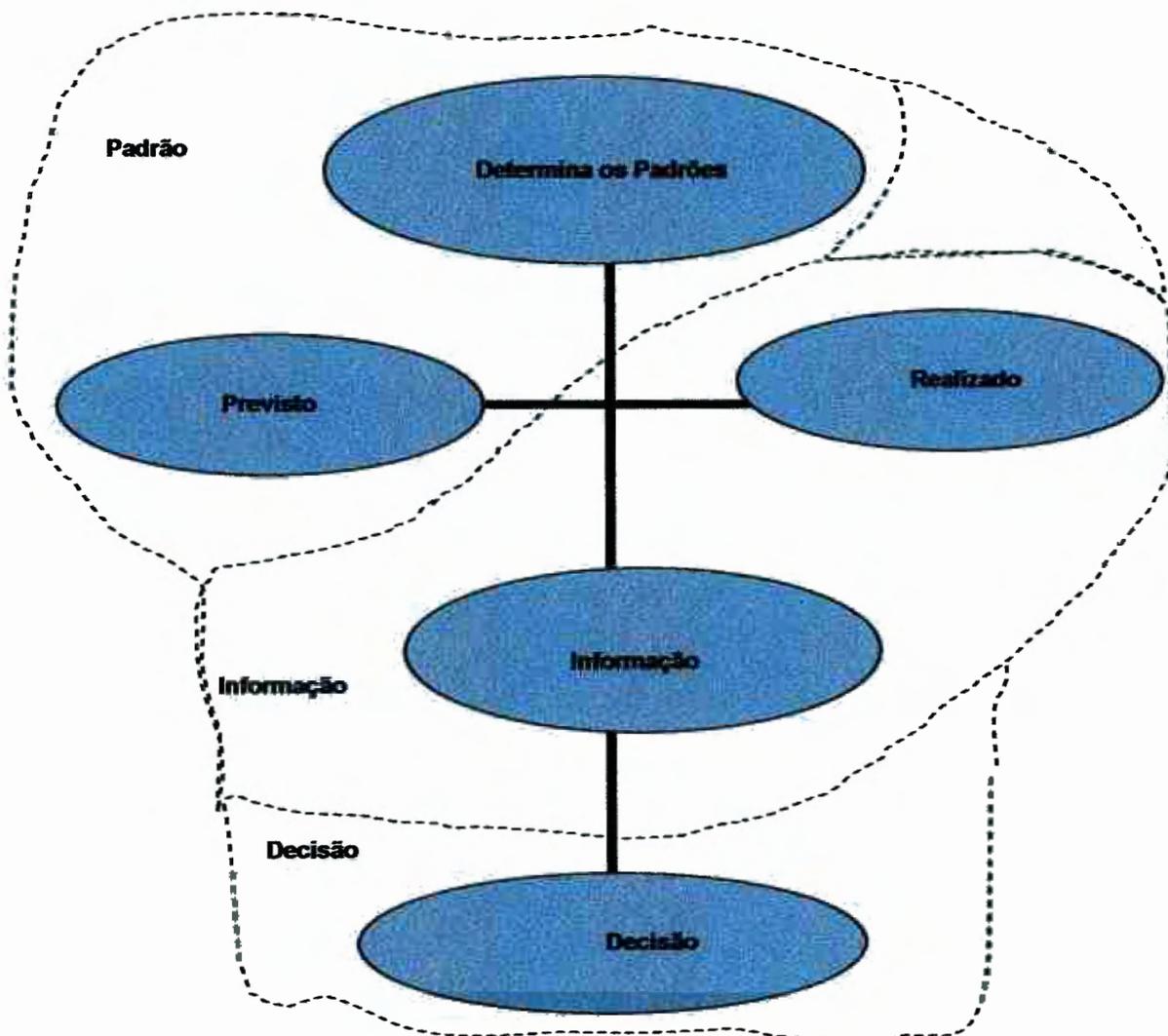


FIGURA 7 – Ciclo Básico do Controle / Fundamentos

3.4. EXECUTORES DO PROCESSO DE CONTROLE

A execução das fases do processo de controle (padrão, informação e decisão), revela respectivamente os seguintes executores: sensor, discriminador e tomador de decisão, cujas funções variam de acordo com a natureza do sistema ou atividade em que é apurado.

Brisola (1990:44) defende, que *“é mais comum nas organizações, as atividades de controle distribuídas a vários executores e controladores com diferentes posições na escala hierárquica da organização”* (Figura 7). Os executores do processo são descritos a seguir:

- sensor, é o ponto de sensibilidade do sistema. Os fatos ocorrem e permanentemente são percebidos e registrados através dele;
- discriminador, age no sentido de comparar o desempenho real da atividade com o padrão pré existente
- tomador de decisão, é o elemento que deflagra a ação corretiva, determinando-lhe direção.

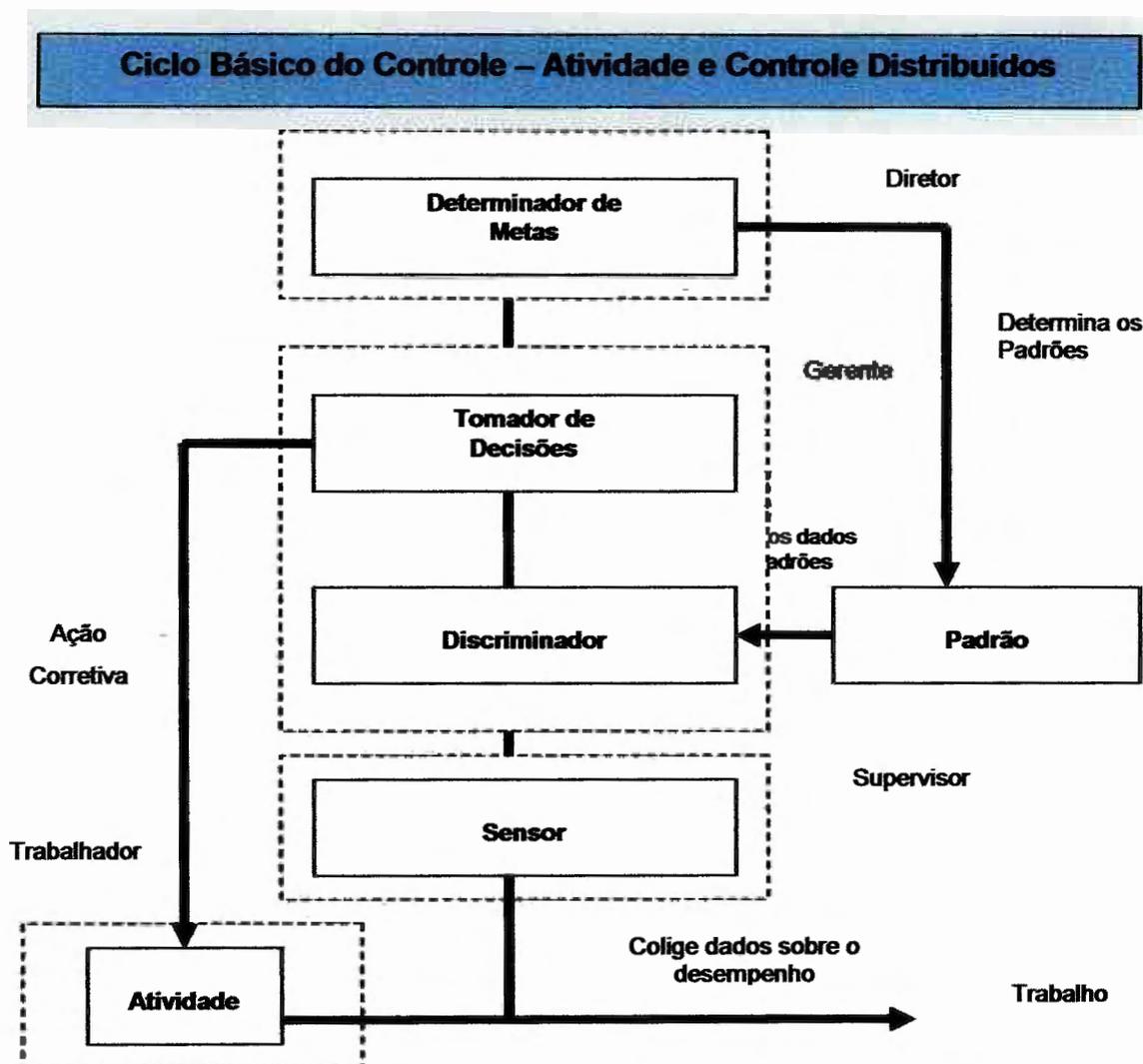


FIGURA 8 – Ciclo de Controle – Atividade e Controle Distribuídos

Fonte: Brisola (1990:45)

3.5. CONTROLE APLICADO A ORGANIZAÇÃO

Verifica-se que o processo de controle pode ser aplicado a qualquer atividade desenvolvida na organização, caracterizada como sistema. Logicamente, é necessário delimitar o sistema-alvo para se estabelecer um modelo de controle aplicado a organização. É útil lembrar que o modelo escolhido, visa a aplicação do

controle ao objetivo hierárquico maior da organização: “a meta”. É nesse objetivo que os gestores concentram seus esforços.

Portanto, adaptando-se o modelo à organização, pode-se identificar executores e fases do processo da seguinte forma (Figura 8):

- **Determinador de metas:** é a responsabilidade executiva representada pelo planejamento em seus diversos níveis. Nesse modelo destaca-se o planejamento estratégico por administrar a organização e seu ambiente, seja interno ou externo. Afirma Chiavenato, citado por Goldenberg (1994:10) “planejamento estratégico, por definição, significa planejar o futuro perante as limitações psicológicas e físicas e os pontos fortes e fracos de uma organização, considerando as alterações do comportamento do macroambiente referente aos segmentos econômicos, políticos, tecnológicos, sociais, ecológicos, legais, geográficos, demográficos e, principalmente, competitivos”.
- **Padrão:** é a responsabilidade executiva representada pelo orçamento (padrão quantitativo) normas de execução do trabalho (padrão tecnológico) e regulamentos/ética (padrão comportamental). Nesse modelo destaca-se o orçamento; ensina Brisola (1990:131), “implicitamente, o orçamento concentra todos os demais padrões, inclusive o comportamental porque na sua concepção devem ser considerados, na medida do possível, todos os aspectos relativos do modelo de gestão, bem como dos planos estratégicos e operacionais”.
- **Sensor,** é a responsabilidade executiva representada pela contabilidade. Tem por finalidade registrar os fatos econômicos financeiros com objetivo de salvaguarda.
- **Discriminador,** é a responsabilidade executiva representada pelo responsável por acompanhar o desenvolvimento dos planos, com a finalidade de comparar o

desempenho realizado com o previsto, produzindo informações para o processo decisório.

- Tomador de Decisão, é a responsabilidade executiva representada pelo gestor do sistema que tenha o poder de ação.
- Atividade, é a responsabilidade executiva representada pelo propósito global da organização, ou seja, sua meta.

3.6. CONTROLES DE GESTÃO

O processo de gestão revela em uma de suas etapas a função controle. Segundo Chiavenato 1 (1995:262) *“a finalidade do controle é assegurar que os resultados daquilo que foi planejado, organizado e dirigido se ajustem tanto quanto possível aos objetivos previamente estabelecidos. A essência do controle reside na verificação se a atividade controlada está ou não alcançando os objetivos e resultados desejados”*.

O tema controle de gestão revela a existência de duas escolas conflitantes com referência da profundidade e da responsabilidade da empresa com seu próprio destino (gestão). Figueiredo e Caggiano (1997:42) resumem a filosofia desses pensamentos:

“A Teoria de Mercado estabelece que a firma esta unicamente a mercê das forças econômicas e sociais predominantes; assim, o sucesso da administração depende da habilidade dos gestores em “ler” o cenário.

Contrastadamente, a Teoria do Planejamento e Controle acredita que os gestores têm controle sobre o futuro da firma e que seu destino pode ser manipulado, isto é planejado e controlado”.

Das afirmações descritas, pode-se concluir que as organizações operam normalmente entre estes dois pontos de vista extremos. Para muitos, elementos como custo da matéria prima, valor do produto para o consumidor e taxas inflacionárias, tem seu comportamento determinado por forças econômicas e sociais predominantes; por outro lado, preço de venda e níveis de estoque podem manipulados.

Ensina, Figueiredo e Caggianno (1997:42)

“é função do gestor manipular os itens controláveis e assegurar que a empresa esteja preparada para enfrentar as mudanças nos itens não controláveis, tirando vantagens das mudanças favoráveis e minimizando o impacto das mudanças desfavoráveis.

O planejamento é essencial para todos os fatores que afetam a organização, independentemente se eles são controláveis ou não. Deste fato, podemos inferir que quanto maior é o reflexo na gestão, segundo a visão dos teóricos de controle, maiores são as chances de sucesso”.

Portanto, é notório que a gestão tem um interesse particular com o controle. Os gestores tem a necessidade de monitorar os planos com a finalidade de avaliar a distância, velocidade, desvios de rota da organização em relação a meta.

Enquanto no planejamento o gestor escolhe o melhor caminho, no controle, a comparação entre planejado e realizado, disponibiliza informações para monitorar se este caminho esta sendo seguido.

CAPÍTULO 4 – INFORMAÇÃO

4.1. INFORMAÇÃO E O CONHECIMENTO

Na linguagem diária, a idéia de informação está ligada à de novidade, utilidade, conhecimento. Intuitivamente, quando queremos descrever determinado acontecimento nos referimos a informação.

A medida que as organizações tornam-se mais complexas, os gestores precisam cada vez mais de conhecimento para conduzir seu negócio. Este conhecimento refere-se ao ambiente, tecnologia, comportamento-humano e desempenho. A informação representa o insumo básico para gerar o conhecimento nas organizações.

Face a isso, o aspecto essencial da informação é o fato de constituírem importante fonte de conhecimento. Segundo Arantes (1998:288), *“as informações auxiliam a empresa a ter conhecimento sobre o que já foi feito no passado, o que está sendo feito no presente e o que se pretende fazer no futuro”*.

4.2. INFORMAÇÃO: CONCEITO E OBJETIVOS

Chiavenato 2 (1993:706) conceitua: *“informação é o conhecimento disponível para uso imediato e que permite orientar a ação, ao reduzir a margem de incerteza que cerca as decisões”*.

A compreensão adequada de informação requer o envolvimento de uma definição básica: o dado. Perez Júnior (1997:31) define, *“dado é qualquer elemento identificado em sua forma bruta que por si só não conduz a uma compreensão de determinado fato ou situação”*.

Oliveira ensina (1992:135) *“o que distingue dado ou conjunto de dados de informação (...), é o conhecimento que ela propicia ao tomador de decisão”*.

Da análise do conceito de informação associada a sua relação com o conhecimento pode-se conceituar informação como sendo qualquer elemento que propicie conhecimento ao tomador de decisão, sobre determinado aspecto da organização, tendo como objetivo reduzir a incerteza no processo decisório.

4.3. SISTEMA DE INFORMAÇÕES

O desenvolvimento da “tecnologia da informação” tem possibilitado um enorme avanço na constituição dos sistemas de informação, contudo, Arantes (1999:292) comenta, “ao longo do processo de expansão, novas pessoas foram admitidas, novos departamentos foram criados e surgiram os vários “sistemas” de

informação, cada um para atender necessidades específicas e isoladas: vendas, produção, finanças, suprimentos, pessoal. Estes “sistemas” foram surgindo aos pedaços e o subsistema de informação total da empresa ficou parecido com uma “colcha de retalhos”.

O desafio das organizações é o de constituir um banco de dados integrado que dê suporte a gestão, para utilizar de forma “*ad-hoc*” os dados disponíveis, interagindo assim com o processo de decisão. Este banco de dados deve conter conhecimento de diversas atividades que segundo Mendes (1991:37) devem aglutinar:

- Informações contábeis, gerenciais e outras
- Informações históricas do negócio
- Informações futuras do negócio
- Notícias do ambiente externo
- Série estatística de dados macroeconômicos e de setores da economia aonde o negócio está inserido
- Mercado e posições mercadológicas.

Pode-se perceber a amplitude e complexidade dos dados que devem ser gerados nas organizações. Portanto, são estruturados sistemas de informação com a finalidade de organizar os dados disponíveis, para produzir conhecimento de forma sistemática ao processo de tomada de decisão.

Mossimann (1999:24) ensina “*os sistemas de informação da empresa devem ser configurados de forma a atender eficientemente às necessidades informativas de seus usuários, bem como incorporar conceitos, políticas e procedimentos que estimulem o gestor a tomar melhores decisões na empresa*”.

4.4. O SISTEMA DE INFORMAÇÕES E A GESTÃO

Para garantir o sincronismo das atividades, e portanto, o controle, os gestores dependem de informações acerca dos planos de forma objetiva e tempestiva.

Segundo Beuren (1998:76) “(...) trazendo a informação, imediatamente, dos diversos setores da empresa aos gestores.

Estes, por sua vez, de posse da informação, podem analisar e corrigir processos críticos da organização, em que não há conformidade no elo entre a estratégia definida e sua execução.

A informação ágil sobre os processos organizacionais, com procedimentos analíticos rigorosos, para fomentar decisões, não menos ágeis, resulta em um importante potencial para o gestor tomar decisões muito mais acertadas do que aquele que se baseia apenas na sua experiência e conhecimento”.

Do exposto, podemos afirmar, que a informação que os gestores tem maior interesse é a que possibilita o controle. A informação direcionada para o controle está embutida no Sistema de Informações e segundo Mendes (1991:76), ocorrerá a medida que se estabelecer parâmetros específicos de controle. Na concepção de Mendes, estes parâmetros são denominados indicadores de qualidade empresarial (IQ's).

Segundo este autor, um sistema eficaz de controle requer:

- Determinação de “targets de controle”, elementos contra os quais o desempenho será monitorado;
- Estabelecimento de padrões de controle (IQ's), níveis padrão de desempenho expresso em termos de IQ's;

- Especificação de medidas corretivas, ajustes requeridos no comportamento que o traga de volta à um nível consistente ao padrão.

Em resumo, o sistema de informações deve disponibilizar os dados relativos aos indicadores de qualidade empresarial (IQ's), para possibilitar aos gestores aferições de desempenho (controle) e, por consequência, possibilitar que medidas de ajuste sejam realizadas sempre que o padrão não tenha sido atendido, o que configura o processo de controle.

CAPÍTULO 5 – CONTROLADORIA

5.1. ABORDAGEM ACADÊMICA DE CONTROLADORIA

5.1.1. Conceito

A abordagem conceitual de controladoria requer que ela seja entendida sob dois enfoques: como área do conhecimento humano e como órgão administrativo.

Mossimann e Fisch (1999:99) defendem que *“a controladoria pode ser conceituada como o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências de Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente Contabilidade, que se ocupa com a gestão econômica das empresas com a finalidade de orientá-las para eficácia”*.

O conceito de controladoria com o “status” de ciência é percebido nas primeiras obras publicadas sobre o assunto, onde destaca-se a opinião de Tung (1972:10) *“em meio as diferentes disciplinas que ensinam a ciência e a arte de administrar avulta a controladoria financeira das empresas que não reside apenas no registro estático dos fatos contábeis mas engloba também os processos de planejamento, análise além de controle propriamente dito de todos os fatos financeiros da empresa”*.

Sob esse enfoque, conforme ensina Mossimann e Fisch (1999:101) “a *Controladoria apresenta-se, nesse contexto, como um subgrupo das ciências sociais e políticas (e conseqüentemente das ciências morais e sociais), tendo como objeto de estudo a gestão econômica*”.

Feita a abordagem da Controladoria como ramo do conhecimento, o raciocínio volta-se para o conceito Controladoria como órgão administrativo, ou seja, como estrutura organizacional.

Figueiredo e Caggiano (1997:41) afirmam, “*o papel da controladoria como órgão administrativo é zelar pelo bom desempenho da empresa, administrando as sinergias existentes entre as áreas em busca de maior grau de eficácia empresarial*”.

Perez Júnior (1997:37) declara, “*o papel da controladoria, é assessorar a gestão da empresa, fornecendo a mensuração das alternativas econômicas e, através da visão sistêmica, integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório*”.

Oliveira (1998:19) considera, “*pode-se entender a controladoria como o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de uma determinada entidade, com ou sem fins lucrativos*”.

Mossimann e Fisch (1999:88) comentam, “*o órgão administrativo Controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos, por meio da coordenação dos esforços dos gestores de área*”.

5.2. CONTROLADORIA COMO ÓRGÃO ADMINISTRATIVO

Órgão administrativo representa uma estrutura na organização com propósitos (missão), função e produtos definidos para suprir a expectativa de um grupo de clientes com produtos e serviços.

5.2.1. Missão da Controladoria

Segundo Certo (1993:76), *“missão organizacional é a proposta para qual, ou a razão pela qual, uma organização existe”*. Em geral, pode-se aplicar este conceito as diversas áreas da organização. Face ao exposto, vários autores qualificam a missão do órgão administrativo Controladoria como:

Figueiredo e Caggianno (1997:26) ensinam, *“a missão da controladoria é zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global”*.

Perez Júnior (1997:36) declara, *“a missão da Controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa através da definição de um modelo de informações baseado no modelo de gestão”*.

Mossimann e Fisch (1999:90) comentam, *“a missão da controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas”*.

Moscove e Skin, citado por Mossimann e Fisch (1999:90) afirmam, *“(...) tendo como missão primordial a geração de informações relevantes para a tomada de decisão no âmbito da organização”*.

Silva Neto (1996:547) defende, “(...) tendo como missão: planejar, medir e comunicar informações financeiras e não financeiras de valor operacional e estratégico”.

Almeida, Parisi e Pereira (1999:372) citam que “a missão da controladoria será: assegurar a otimização do resultado econômico da organização”.

5.2.2. Funções da Controladoria

Função representa o exercício de um órgão ou aparelho, ou seja, o propósito que se dispõe a atender. Como órgão administrativo, em uma perspectiva atual, a revisão da literatura tem indicado como funções da Controladoria.

Mossimann e Fisch (1999:116) “o órgão controladoria exerce a função de um órgão de linha e de staff ao mesmo tempo, pois a ele compete:

- a busca da informação, a respeito dos problemas de ordem econômica;
- propor soluções aos gestores sobre os problemas de suas áreas; e;
- coordenar o processo de planejamento e controle, tendo em vista a gestão econômica.

Assim, a Controladoria, como órgão da estrutura empresarial, cabe administrar o sistema de informações econômico-financeiro da empresa e coordenar os esforços dos gestores de cada área, no intuito de maximizar os resultados globais da empresa.

Perez Júnior (1997:36), define, *“a função básica da Controladoria será garantir a perfeita realização do processo de ‘decisão-ação-informação-controle’, acompanhando e controlando as atividades da empresa”*.

Figueiredo e Caggiano (1997:27), afirmam, *“o órgão administrativo Controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial”*.

Segundo Guerreiro, citado por Teles e Vartanian (1998:69)

“a área de Controladoria, em um primeiro momento, efetua a coordenação do processo de planejamento das diversas áreas e atividades, objetivando o melhor desempenho econômico da empresa em seu todo. Em um segundo momento, facilita a ação dos gestores das diversas áreas, mantendo um sistema de informação econômico-financeira que apóia todas as fases do processo decisório, de forma que os gestores otimizem o resultado de cada evento”.

Tung (1972:28) cita como função *“a controladoria serve como órgão de observação e controle da cúpula administrativa”*.

Kanitz, estabelece, *“a função primordial da Controladoria é a direção e a implantação de sistemas”* de:

- Informação: compreende os sistemas contábeis-financeiros-gerenciais;
- Motivação: refere-se aos efeitos dos sistemas de controle sobre o comportamento;
- Coordenação: visa centralizar informações com vistas à aceitação de planos. O controller toma conhecimento de eventuais inconsistências dentro da empresa e assessora a direção, sugerindo soluções;
- Avaliação: interpreta fatos, informações e relatórios, avaliando os resultados por área de responsabilidade, por processos, por atividades, etc.;

- Planejamento: assessora a direção da empresa na determinação e mensuração dos planos e objetivos;
- Acompanhamento: verifica e controla a evolução e o desempenho dos planos traçados a fim de corrigir falhas ou revisá-los (os planos).

Heckert e Wilson atribuem como funções:

- Planejamento: inclui o estabelecimento e a manutenção de um plano operacional integrado por meio de canais gerenciais autorizados, de curto e de longo prazo, compatível com os objetivos globais, devidamente testado e revisado, e abrangendo um sistema e os procedimentos exigidos;
- Controle: inclui o desenvolvimento, o teste e a revisão por meios adequados dos padrões satisfatórios contra os quais deve-se medir o desempenho real, e a assistência à administração no incentivo à conformidade dos resultados reais com os padrões;
- Relatar: inclui preparação, análise e interpretação dos fatos financeiros e números para o uso da administração, envolve uma avaliação desses dados em relação aos objetivos e métodos da área e da empresa como um todo, e influências externas preparação e apresentação de relatórios a terceiros, como órgãos governamentais, acionistas, credores, clientes, público em geral, conforme suas exigências;
- Contábil: inclui o estabelecimento e a manutenção das operações da contabilidade geral e da contabilidade de custos, os registros e formas requeridas para registrar objetivamente estas transações e custódia destes registros;

- Outras funções relacionadas: de responsabilidade primária que incluem relacionamentos com o mercado financeiro, programas de conservações de registros.

Anderson e Schmidt sintetizam as funções em:

- Controle organizacional: com a finalidade de manter todas as partes da complicada estrutura organizacional de forma continuada, eficiente e econômica;
- Mensuração do empreendimento: com intuito de reconhecer e descrever a segmentação da empresa em suas várias atividades de receita e custos.

5.2.3. Processo de Controladoria

Processo pode ser entendido como um conjunto de atividades de trabalho de um sistema. Como todo sistema um processo possui: entradas – processamento – saídas.

Aplicado este conceito a Controladoria, Silva Neto (1996:541) esquematiza uma visão geral e compreensiva de sua dimensão:

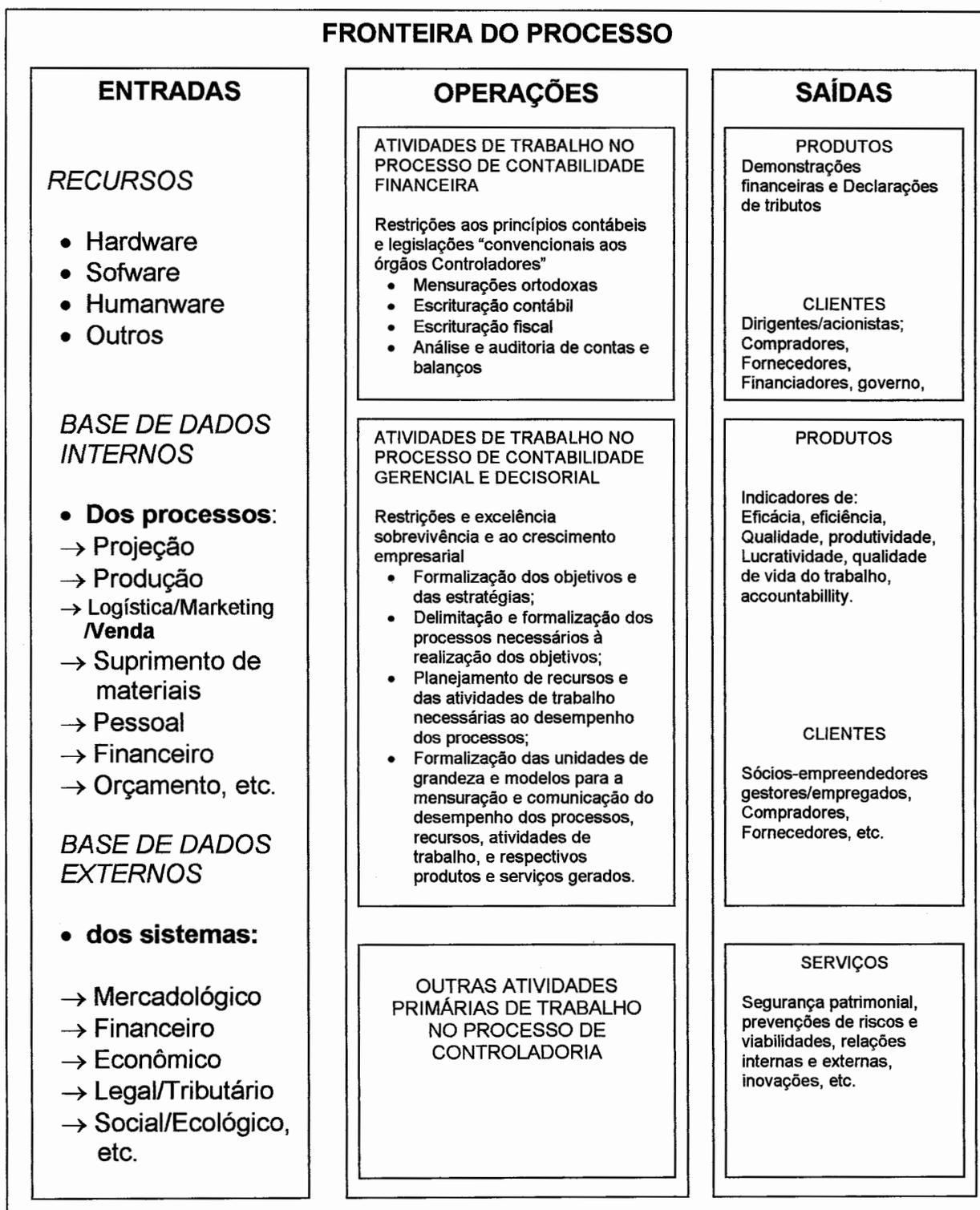


FIGURA 9 – O processo de Controladoria, Fonte: Silva Neto (1996:542)

- Entradas – a base de dados para a Controladoria, além dos recursos demandados para o seu processo, oriunda de todos os sub-processos que constituem a empresa, e ainda, dos sistemas externos que influenciam e impactam no processo-empresa. Desse modo, as entradas que cruzam as fronteiras do processo de Controladoria constitui-se de dados do ambiente interno e externo da empresa.
- Operações (processamento) – reúnem atividades de trabalho que estão atreladas as restrições de órgãos controladores, e dos objetivos do processo-empresa.
- Saídas – constituem-se na realização dos próprios objetivos. São aqueles produtos e serviços gerados pelo processo de Controladoria e que cruzam as suas fronteiras de saída, para satisfazer a necessidade de informação dos clientes potenciais.

5.3. O PROBLEMA 1: O QUE FAZ A CONTROLADORIA?

Os diversos autores, segundo suas referências, princípios e valores buscam explicar a função Controladoria atribuindo a ela conceitos, missão, funções e processos.

Embutido nestes elementos encontra-se o conjunto de idéias que permitirá entender a Controladoria de uma forma objetiva e a partir daí identificar qual sua contribuição para a gestão.

Com a finalidade de ordenar os pensamentos de forma lógica para obter uma resposta sobre o que faz a Controladoria será elaborado um questionário para elencar as diversas opiniões sobre o problema (Tabela 2).

Tabuladas as respostas será procedida uma análise com o objetivo de identificar verbo (ação esperada) e objeto (elemento que sofre ação). Com isso pretende-se buscar semelhanças e congruências de opiniões nas afirmações dos autores. (Tabela 2).

Separados verbo e objeto, a análise se concentrará nos objetos para ordená-los em uma seqüência lógica (do particular para o genérico) com a finalidade de responder o problema proposto. (Figura 3)

5.4. QUESTIONÁRIO

O questionário foi estruturado com as seguintes perguntas:

1. O que é Controladoria?
2. O que faz a Controladoria?
3. Como faz (com que tecnologia ou de que forma)?
4. Para que faz (com que finalidade)?
5. Para quem?

As respostas encontram-se na Tabela 2.

| Autor | Item Analisado | O que é? | O que faz? | Como faz? | Para quê? | Para quem? |
|---------------------------|-----------------------|----------------------|---|--|--|--------------------------------------|
| Mossimann e Fisch | Conceito | Área do conhecimento | Se ocupa com a gestão econômica das empresas | xxxxxxxxxxxxxx | Orientá-las para eficácia | xxxxxxxxxx |
| Figueiredo e Caggianno | Conceito | Órgão Administrativo | Zelar pelo bom desempenho da empres | Administrando as sinergias existentes entre as áreas | Busca de maior grau de eficácia | xxxxxxxxxx |
| Perez Júnior | Conceito | Órgão Administrativo | Assessorar a gestão da empresa fornecendo a mensuração das alternativas econômicas, e através da visão sistêmica, integrar as informações e reportá-las | xxxxxxxxxxxxxx | Para facilitar o processo decisório | xxxxxxxxxxxxxx |
| Oliveira | Conceito | Departamento | Responsável pelo projeto, elaboração e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e Contábeis | xxxxxxxxxxxxxx | xxxxxxxxxxxxxx | xxxxxxxxxxxxxx |
| Mossimann e Fisch | Conceito | Órgão Administrativo | Garantir informações adequadas ao processo decisório colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas quanto os aspectos econômicos e assegurar a eficácia, também sob aspectos econômicos | Por meio da coordenação de esforços dos gestores de área | xxxxxxxxxxxxxx | xxxxxxxxxxxxxx |
| Figueiredo e Caggianno | Missão | xxxxxx | Zelar pela continuidade | Assegurando a otimização resultado global | xxxxxxxxxxxxxx | xxxxxxxxxxxxxx |
| Perez Júnior | Missão | xxxxxx | Otimizar resultados econômicos | Através da definição de um modelo de informações baseado no modelo de gestão | xxxxxxxxxxxxxx | xxxxxxxxxxxxxx |
| Mossimann e Fisch | Missão | xxxxxx | Otimizar resultados econômicos | Por meio da integração dos esforços das diversas áreas | Para garantir sua continuidade | xxxxxxxxxxxxxx |
| Moskove e Sinkin | Missão | xxxxxx | Geração de informações relevantes | xxxxxx | xxxxxx | Para o processo de tomada de decisão |
| Silva Neto | Missão | xxxxxx | Planejar, medir e comunicar informações financeiras e não financeiras de valor operacional e estratégico | xxxxxx | xxxxxx | xxxxxx |
| Almeida, Parisi e Pereira | Missão | xxxxxx | Assegurar otimização do resultado econômico da organização | xxxxxx | xxxxxx | xxxxxx |
| Mossimann e Fisch | Função | Órgão Administrativo | Busca de informação a respeito dos problemas de ordem econômica Propor soluções sobre os problemas de suas áreas Coordenar o processo de planejamento e controle tendo em vista a gestão econômica Administrar sistema de informações econômico financeiro da empresa e coordenar os esforços dos gestores de cada área Coordenar os esforços dos gestores de cada área | xxxxxx | No intuito de maximizar os resultados globais da empresa | Os gestores |

Continuação

| Autor | Item Analisado | O que é? | O que faz? | Como faz? | Para quê? | Para quem? |
|------------------------|-----------------------|-----------------|--|---|--|--|
| Perez Júnior | Função | xxxxxx | Garantir a perfeita realização d processo de "decisão-ação-informação-controle" | Acompanhando e controlando as atividades da empresa | xxxxxx | xxxxxx |
| Figueiredo e Caggianno | Função | xxxxxx | Garantir informações adequadas | xxxxxx | Colaborando com os gestores na busca da eficácia | Ao processo decisório |
| Guerreiro | Função | xxxxxx | Efetua a coordenação do processo de planejamento das diversas áreas e atividades. Facilita a ação dos gestores das diversas áreas | Mantendo um sistema de informação econômico financeira que apóia todas as fases do processo decisório | Objetivando melhor desempenho econômico De forma que os gestores otimizem o resultado de cada evento | xxxxxx |
| Tung | Função | Órgão | De observação e controle | xxxxxx | xxxxxx | xxxxxx |
| Kanitz | Função | xxxxxx | Direção e implantação de sistemas de: informação, motivação, coordenação, avaliação, planejamento, acompanhamento | xxxxxx | xxxxxx | xxxxxx |
| Heckert e Wilson | Função | xxxxxx | Planejamento (plano operacional) Controle (padrões) Relatar (análise e interpretação de fatos financeiros) Contábil (manutenção operações) Outras funções (impostos, relações públicas mercado financeiro) | xxxxxx | xxxxxx | xxxxxx |
| Anderson e Schimdit | Função | xxxxxx | Controle organizacional Mensuração do empreendimento | xxxxxx | Com a finalidade de manter todas as partes da complicada estrutura organizacional Com intuito de suprir a necessidade de reconhecer e descrever claramente a segmentação da empresa em suas várias atividades de receita e custo | xxxxxx |
| Silva Neto | Processo | xxxxxx | Indicadores de eficácia, eficiência, qualidade, produtividade, lucratividade, qualidade de vida do trabalho e accountability | xxxxxx | xxxxxx | Sócios-empREENhedores, gestores, empregados, compradores, fornecedores |

TABELA 2 – QUESTIONÁRIO Estruturado: O que é Controladoria?, O que faz?, Como faz?, Para que? E para quem?

5.5. AÇÃO E OBJETOS

Das respostas obtidas no questionamento “O que faz a Controladoria?”, obtém-se (Tabela 3):

| AUTOR | VERBO / AÇÃO | OBJETO |
|---------------------------|---|--|
| Mossimann e Fisch | Ocupar | Gestão econômica |
| Figueiredo e Caggianno | Zelar | Desempenho |
| Perez Júnior | Assessorar Integrar e reportar | Gestão Informações |
| Oliveira | Projetar, elaborar e manter | Sistema de informações |
| Mossimann e Fisch | Garantir Colaborar Assegurar | Informações Gestores Eficácia |
| Figueiredo e Caggianno | Zelar | Continuidade |
| Perez Júnior | Otimizar | Resultados econômicos |
| Mossimann e Fisch | Otimizar | Resultados econômicos |
| Moskove e Skin | Gerar | Informações |
| Silva Neto | Planejar, medir, comunicar | Informações |
| Almeida, Parisi e Pereira | Assegurar | Resultado |
| Mossimann e Fisch | Buscar Propor Coordenar Administrar coordenar | Informações Soluções Processo de planejamento e controle Sistema informações Esforços gestores |
| Perez Júnior | Garantir | Processo decisão-ação-informação |
| Figueiredo e Caggianno | Garantir | Informações |
| Guerreiro | Coordenar Facilitar | Planejamento Ação dos gestores |
| Tung | Observar | XXXXX |
| Kanitz | Dirigir e implantar | Sistema de informação, motivação, coordenação, avaliação, planejamento |
| Herckert e Wilson | Planejar, Controlar | XXXXX |
| Anderson e Schimit | Controlar Mensurar | Organização Empreendimento |
| Silva Neto | Indicar | Eficácia, eficiência, qualidade... |

TABELA 3 – Análise Sintética – O que faz a Controladoria?

5.6. ASPECTOS RELEVANTES

Da análise dos resultados obtidos na Tabela 3, destacam-se os seguintes aspectos:

- Se analisadas isoladamente as proposições conduzem a interpretações generalizadas;
- Fica evidente o uso das expressões gestão, controle e informação como elementos que dão suporte as opiniões;
- A maior parte das ações propostas tem como objeto a informação ou sistema de informações;
- Fica evidenciada a preocupação com planejamento, tomada de decisão e solução de problemas (o que caracteriza a gestão)
- Existe uma convergência de idéias voltadas para o aspecto econômico – financeiro (resultado, resultados econômicos e continuidade).

5.7. RESULTADO: O QUE FAZ A CONTROLADORIA?

O resultado da pesquisa é demonstrado na Figura 10

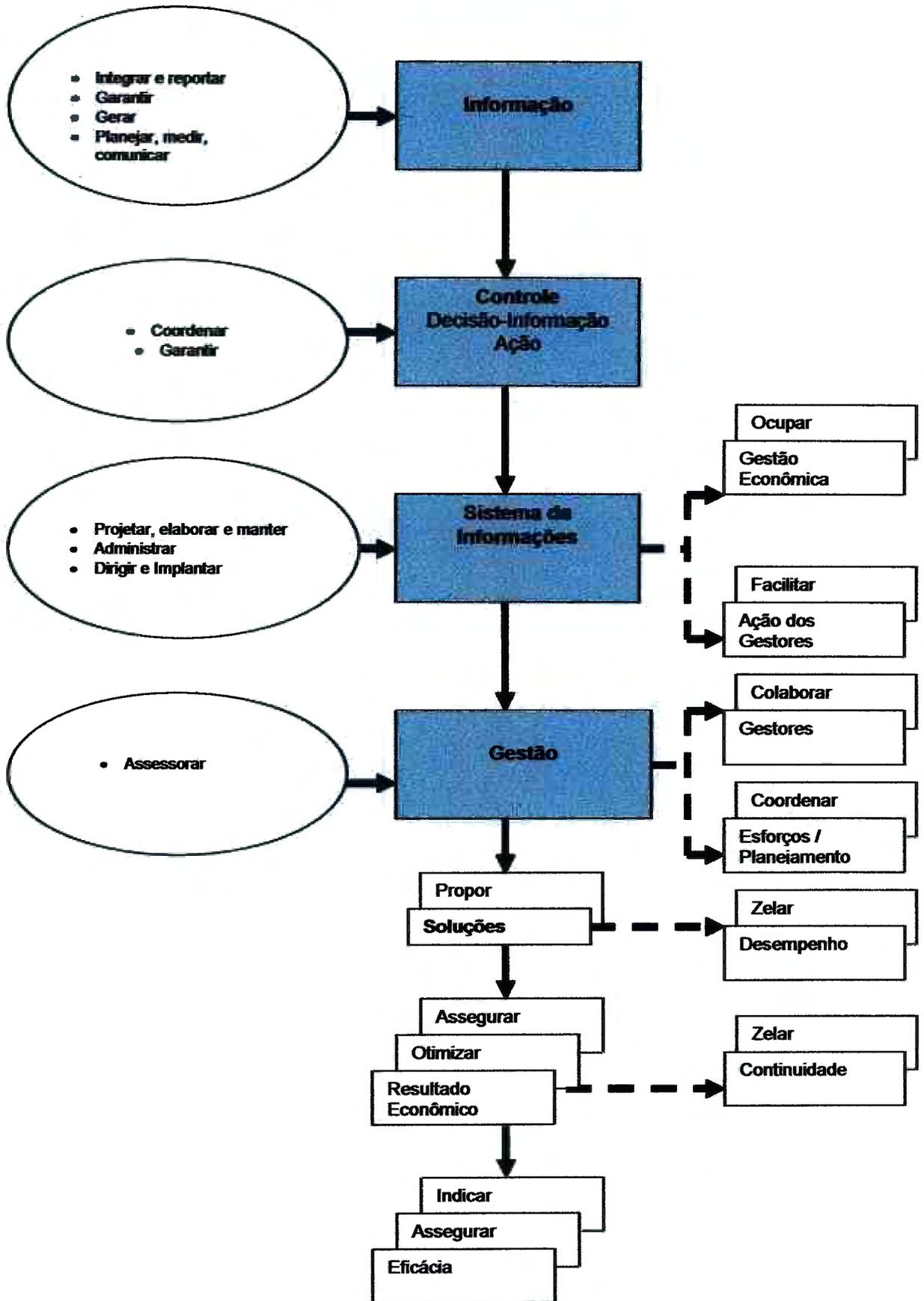


FIGURA 10 – O que faz a Controladoria?

A partir da opinião dos autores, pode-se afirmar que a Controladoria integra, reporta, garante, gera, planeja, mede, comunica e busca **INFORMAÇÃO**; para coordenar e garantir o **CONTROLE**; projetando, elaborando, mantendo, administrando, dirigindo e implantando **SISTEMA DE INFORMAÇÕES** que se ocupe com a gestão econômica facilitando assim a ação dos gestores.

Desta forma, cabe a Controladoria assessorar a **GESTÃO** (coordenando o planejamento e esforços dos gestores), na proposição de **SOLUÇÕES**, para zelar pelo desempenho e otimizar o **RESULTADO ECONÔMICO** (zelar continuidade), assegurando assim, a eficácia.

É óbvio, que o processo de obtenção da informação para controle não se realiza no vácuo. Como foi visto, para que seja produzida a informação com a finalidade de direcionar a ação – que nada mais é do que o controle no sentido amplo – deve-se obedecer o ciclo básico do controle.

Desta forma, com a incumbência de assessorar a gestão, a Controladoria participa em todo ciclo do controle aplicado a organização, ou seja, na determinação das metas, na elaboração dos padrões, na função sensor e na função discriminador.

A seguir são delineadas as principais contribuições em cada fase do processo:

- Na determinação das metas, processo executivo representado pelo planejamento estratégico, cabe à Controladoria, segundo Mossimann (1999:119) “*no planejamento estratégico, o órgão controladoria, como administradora do sistema de informações econômicas da empresa, tem de saber interpretar o impacto econômico dos possíveis eventos na riqueza empresarial. Os referidos eventos*

são extraídos da projeção de cenários nos quais a empresa está inserida, considerando seus pontos fortes e fracos”.

- Na elaboração do padrão, responsabilidade executiva representada pelo orçamento, Mossimann afirma (1999:119) *“cabe à Controladoria transformar os planos operacionais não quantificados em planos orçamentários”.*
- Como sensor, ensina Catelli citado por Mossimann (1999:117), *“quando existe o órgão Controladoria na estrutura organizacional da empresa, a ele devem estar afetas as seguintes funções: orçamentos, custos, contabilidade financeira, lucros cessantes e política fiscal”.*
- Como discriminador, responsabilidade executiva representada pela comparação de dados realizado com previsto, momento em que é gerada a informação caracterizando o controle, Mossimann (1999:124) ensina, *“o processo de controle que interessa a Controladoria é aquele que possibilita avaliar se cada área está atingindo suas metas, dentro do que foi planejado, isto é, se está sendo eficaz em relação aos planos orçamentários”.*

Portanto, fruto da análise das atividades que são desenvolvidas pela Controladoria no ciclo de controle e da opinião dos diversos autores, fica evidente que, a essência do que a Controladoria faz é a informação, produto da comparação entre resultados econômicos previstos e realizados, contidos no orçamento, configurando assim, o controle (no sentido amplo) do sistema alvo gestão econômica.

5.8. PROBLEMA 2 – QUAL A CONTRIBUIÇÃO DA CONTROLADORIA PARA A GESTÃO?

A gestão tem grande dependência do recurso informação, pois ela é a matéria prima do processo decisório. Afirma Guerreiro (1999:317) *“informação útil é aquela que atende necessidades específicas dos gestores, segundo as áreas que atuam, operações que desenvolvem e conceitos que lhes façam um sentido lógico”*.

Com o objetivo de conduzir a organização para sua “meta” e quitar sua obrigação para com os investidores “accountability”, os gestores precisam conhecer se as atividades econômicas estão ocorrendo de acordo com o planejado, revelando a necessidade de um tipo específico de informação: a informação sobre o desempenho.

Por desempenho entende-se a realização de uma atividade de acordo com os planos, e segundo Horngren citado por Pereira (1999:242), os orçamentos *“(...) mostram expectativas definidas, que são o melhor gabarito para o julgamento do desempenho”*.

Portanto, ao proceder a comparação entre o resultado econômico previsto e o realizado, contido no orçamento, a Controladoria fornece uma massa analítica de dados que quando organizados em um sistema de informações, constituem-se as bases informativas para a avaliação de desempenho.

Neste sentido, a contribuição da Controladoria para a gestão é de disponibilizar a informação para certificar-se que o desempenho real está dentro dos padrões planejados, e em caso negativo, identificar os pontos que requerem correção.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A controladoria, abordada apresenta premissas, que podem auxiliar o gestor a buscar a melhor alternativa, para aplicação e adequação no seu negócio, que venha a utilizar controles, que possam gerar informações, que poderão ser comparadas agregando valor. O mecanismo de controle pode identificar, prevenir e iniciar uma ação corretiva, para restabelecer a manutenção o crescimento desejado e proporcionar segurança, estratégia a curto, médio e longo prazo.

Porem um sistema de controle pode perder sua eficácia se a informação disponível for imprecisa.

CONCLUSÃO

No desenvolvimento do estudo fica clara a compreensão de que o controle pode ser visualizado sob perspectivas distintas. Uma restrita, com objetivo de salvaguardar dados, que revela a necessidade de “formulários” para registro destes dados; e outra ampla, com objetivo de direcionar a ação, que revela como um de seus fundamentos a informação.

A análise dos diversos conceitos permite asseverar com propriedade que o controle exercido pela controladoria adota a perspectiva ampla, pois somente assim, será possível obter como produto a informação. Entretanto, deve-se reconhecer que o controle é um processo de múltiplas aplicações, e pode ser exercido sobre todas as atividades na organização. Isto implica em determinar um sistema-alvo para seu correto entendimento.

É inegável que o sistema-alvo da Controladoria é a dimensão econômica. Para a Controladoria os objetos da tomada de decisão dos gestores são os eventos econômicos, que associados, formam o resultado global da organização, pressuposto básico para continuidade, eficiência e eficácia.

Porém, o controle econômico não ocorre de forma aleatória. Seu exercício exige o desenvolvimento de um conjunto de atividades caracterizadas como ciclo do controle que apresenta em suas etapas semelhanças com o processo de gestão. Implícito ao processo de gestão esta a idéia de controle. Isto significa que gestão e

controle ocorrem em um só tempo. Suas atividades são desencadeadas de forma simultânea e finalizam com um produto determinante: a informação.

O caráter utilitário da Controladoria consiste na assessoria a gestão no desenvolvimento do ciclo básico do controle, assim resumido:

- expressar as expectativas de investidores em termos financeiros;
- avaliar o ambiente econômico interno e externo;
- elaborar os planos orçamentários;
- coordenar as atividades dos órgãos sensores: contabilidade geral, fiscal, custos, orçamentos, etc.
- comparar os eventos econômicos previstos e realizados;
- identificar os desvios para proposição de medidas corretivas.

Portanto, o estudo do ciclo do controle e a comparação com os diversos pensamentos sobre Controladoria permitem afirmar que, a essência do que a Controladoria faz é a informação, produto da comparação entre resultados econômicos previstos e os realizados, contidos no orçamento, configurando assim, o controle sob a perspectiva ampla. Sua contribuição para a gestão é constituir a base de dados para avaliação do desempenho econômico.

A Controladoria representa para a organização o órgão responsável por aferir o desempenho econômico sistematicamente. Ela possibilita ao gestor certificar-se que o desempenho real está dentro dos padrões planejados, e em caso negativo, identificar os pontos que requerem correção. Em consequência, as decisões dos gestores voltam-se para atender a necessidade do todo maximizando os recursos e garantindo melhores resultados para a empresa.

Desta forma, a Controladoria harmoniza as expectativas das pessoas em torno de um objetivo comum: “a meta” – que deve ser entendido como ganhar dinheiro tanto hoje quanto no futuro, com responsabilidade social, respeito as pessoas e qualidade”.

BIBLIOGRAFIA BÁSICA

AMAT, Joan M., GOMES, Josir Simione. **Contabilidade de gestão**: uma abordagem qualitativa. Revista brasileira de contabilidade, dezembro, 1995.

ANSOFF, H. Igor. **Estratégia empresarial**. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo, Mc Graw-Hill do Brasil, 1977.

ARANTES, Nélio. **Sistemas de gestão empresarial**: conceitos permanentes das empresas válidas. São Paulo, Atlas, 1998.

BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da informação**: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial. São Paulo, Atlas, 1998.

BRISOLA, Josué. **Uma contribuição ao estudo do controle aplicado às organizações**. Dissertação de mestrado. São Paulo, FEA/USP, 1990.

CATELLI, Armando. **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – Gecon. São Paulo, Atlas, 1999.

CATELLI, Armando. **Sistema de contabilidade de custos standar**. São Paulo, Tese de doutorado, FEA/USP, 1983.

CERTO, Samuel C., PETER, J. Paul. **Administração estratégica**: planejamento e implantação da estratégia. São Paulo, Makron Books, 1993.

CHIAVENATO 1, Idalberto. **Recursos humanos**. São Paulo, Atlas, 1995.

CHIAVENATO 2, Idalberto. **Introdução a teoria geral da administração**. São Paulo, Makron Books, 1993.

- FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria teoria e prática**. São Paulo, Atlas, 1997.
- GOLDENBERG, Marta C. L.. **O papel do controller no planejamento estratégico**. Dissertação de mestrado. São Paulo, FEA/USP, 1994.
- GOLDRATT, Eliahu M, A. **Síndrome do palheiro: garimpando Informação num oceano de dados**. São Paulo, Educador, 1996.
- GORE, Wilina J. **Administrative decision-marketing**. New York, Jonh Wiley & Sons, 1964.
- GUERREIRO, Reinaldo. **Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade**. São Paulo, Tese (Doutorado) – FEA/USP, 1989.
- GUERREIRO, Reinaldo. **A Meta da empresa: seu alcance sem mistérios**. São Paulo, Atlas, 1996.
- LAWRENCE, Paul R.; LORSCH, Jay W. **O desenvolvimento de organizações: diagnóstico e ação**. São Paulo, Edgard Blücher, 1972.
- LITTERER, Joseph H. **Análise das organizações**. Tradução de Auripebo B. Simões. São Paulo, Atlas, 1977.
- MATTOS, Alexandre Morgado. **Organização: uma visão global introdução, ciência, arte**. 3ª ed. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1980.
- MENDES, Ivantídio Guimarães. **A Controladoria e a informação dos anos 90**. Dissertação de mestrado. São Paulo, FEA/USP, 1991.
- MOSSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. São Paulo, Atlas, 1999.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinto R. **Sistemas de informações gerenciais: estratégias, táticas, operacionais**. São Paulo, Atlas, 1992.

PEREZ Júnior; HERNANDES, José. **Controladoria de gestão: teoria e prática**. São Paulo, Atlas, 1995.

PORTER, L. W.; LAWLLER III, Edward E.; HACKMAN, J. Richard. **Behavior in Organizations**. New York, Mc Graw-Hill, 1975

SILVA NETO, José Moreira da. **Anais do III congresso brasileiro de gestão estratégica de custos**. Outubro, 1996.

SOUZA, Vilma de; FRANÇA, José Antonio de; LIMA, Albino Ferreira. **O suporte do sistema de informações para o processo de tomada de decisões**. Revista brasileira de contabilidade, dezembro, 1998.

TELES, Lucena E.; VARTANIAN, Grigor H. **Sistemas de informação e a controladoria**. Revista brasileira de Contabilidade, outubro, 1997.