

GIOVANNI GAESKI DA SILVA

**A CONTROLADORIA COMO FERRAMENTA CONTÁBIL ADAPTADA ÀS
NECESSIDADES DE ADMINISTRAÇÃO DE RESULTADOS DAS ORGANIZAÇÕES**

Monografia apresentada ao Programa de Pós-Graduação do Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção de título de especialista em Controladoria.

Orientador: Prof. Dr. Vicente Pacheco

**CURITIBA
2006**

AGRADECIMENTOS

Este trabalho é dedicado primeiramente a DEUS e a NOSSA SENHORA que sempre ESTÃO ao meu lado, e que sem ELES, nada poderei fazer.

A minha família que participa de todos os momentos de minha vida, especialmente à minha MÃE que tanto eu amo.

A todos os amigos que nestes últimos meses, souberam respeitar o meu silêncio, e assim mesmo, quando solicitados estiveram do meu lado.

A todos os profissionais da Biblioteca da Universidade Estadual de Ponta Grossa, que foram sempre cordiais e prestativos durante o tempo que deles precisei.

Gostaria também de registrar a contribuição significativa de meu orientador, Professor e Doutor Vicente Pacheco, que mesmo de longe, não se opôs em momento algum a me atender e a incentivar-me. Pela sua dedicação, respeito e simplicidade, meu muito obrigado.

Um carinho especial à MARCIA ANDRÉA FAVARO, minha namorada.

RESUMO

SILVA, G.G. A controladoria como ferramenta contábil adaptada às necessidades de administração de resultados das organizações.

Os negócios praticados pelas organizações econômicas, cada vez mais emergem de sua auto-avaliação em seu processo de gestão. As decisões neste cenário revelam um período de tempo cada vez menor para os envolvidos nos negócios, e um universo de incertezas e riscos mais acentuados através do ambiente mercadológico, reduzir estas variáveis, é parte integrante dos processos organizacionais. Diante das considerações apresentadas, a Controladoria, se habilita a manter um nível de informações de carácter gerencial, informacional e decisório, oportuno, mediante as otimizações dos resultados econômicos que as entidades econômicas celebram em nome da própria sobrevivência. Credenciada a manter esses níveis, a Controladoria interage em todos os processos onde os gestores econômicos mobilizam suas respectivas áreas, na expectativa de alcançarem a eficácia de suas operações e por fim maximizarem seus resultados. De visão global, e comprometida com os resultados dessas áreas, a Controladoria se vê então, no caminho dos gestores econômicos, os quais se deparam com os eventos encontrados não só no ambiente interno das organizações, mas principalmente vindos do ambiente externo e os efeitos que estes eventos poderão causar em torno de suas respectivas áreas. Dessa forma as atitudes de planejamento, execução e controle, tornam-se fundamentais para que as ações desses gestores produzam os resultados esperados, logo, as ações da Controladoria para que os processos ocorram dentro das normas estabelecidas, são partes essenciais para o desempenho dos gestores econômicos. O compromisso da Controladoria, torna-se então necessário, a medir, mensurar e avaliar esses eventos, sobre bases informacionais efetivas e oportunas aos gestores econômicos, para que os resultados sejam maximizados não em escala individual, mas que obedeçam as pretensões globais da própria entidade econômica.

Palavras –chave: Controladoria; organizações; resultados econômicos; gestores econômicos.

SUMÁRIO

LISTA DE FIGURAS	v
LISTA DE SIGLAS	vi
1. INTRODUÇÃO	1
2. AS ORGANIZAÇÕES – O BERÇO DA CONTROLADORIA	4
2.1 UM BREVE HISTÓRICO.....	4
2.1.1 Conceitos Organizacionais.....	6
2.1.2 As Organizações como Sistemas.....	9
2.1.3 As Organizações como Sistemas Abertos.....	12
2.1.4 Visão Sistêmica das Organizações.....	15
2.2 A ABORDAGEM CONTINGENCIAL.....	17
2.2.1 A Teoria da Contingência.....	17
2.2.1.1 As Organizações e o ambiente.....	19
2.2.1.2 A Tecnologia e as organizações.....	22
2.3 A VISÃO DE CULTURA NAS ORGANIZAÇÕES.....	23
3. A CONTROLADORIA NAS ORGANIZAÇÕES	26
3.1 A CONTROLADORIA E OS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS DAS ORGANIZAÇÕES.....	37
3.1.1 Modelo de Gestão.....	37
3.1.1.1 Modelo de gestão operacional.....	41
3.1.1.2 Modelo de gestão financeira.....	42
3.1.1.3 Modelo de gestão econômica.....	45
3.1.2 Processo de Gestão.....	48
3.1.2.1 O planejamento.....	48
3.1.2.1.1 O planejamento estratégico.....	52
3.1.2.1.2 O planejamento operacional.....	53
3.1.2.2 A Execução nas atividades operacionais.....	54
3.1.2.3 A Fase do controle.....	55
3.2 O SISTEMA DE INFORMAÇÃO -SI.....	58
3.2.1 A Controladoria e o Sistema de Informação Contábil – SIC.....	62
3.2.2 A Influência do SIC nos Eventos Econômicos nas Organizações.....	63
4. A FERRAMENTA CONTROLADORIA E O RESULTADO ECONÔMICO - RE	66
4.1 RESULTADO ECONÔMICO – CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	66
4.1.1 A Reação da Controladoria às necessidades dos REs.....	68
4.1.2 A Responsabilidade dos Gestores no RE.....	71
5. CONCLUSÕES	75
6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	77
7. BIBLIOGRAFIA	80

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – A organização como um sistema aberto.....	13
Figura 2 – A abordagem contingencial.....	18
Figura 3 – Os principais fatores que afetam as organizações.....	18
Figura 4 – Estrutura dos ambientes estabelecidos e suas variáveis	22
Figura 5 – O iceberg da cultura organizacional.....	25
Figura 6 – Estrutura da controladoria.....	30
Figura 7 – Visão sistêmica do modelo de gestão.....	40
Figura 8 – Os principais parâmetros do planejamento estratégico.....	53

LISTA DE SIGLAS

DFC	-	Demonstração do Fluxo de Caixa
RE	-	Resultado Econômico
SI	-	Sistema de Informação
SIC	-	Sistema de Informação Contábil
SIG	-	Sistema de Informação Gerencial
SIO	-	Sistema de Informação Operacional
TC	-	Teoria da Contingência
TGS	-	Teoria Geral dos Sistemas
TS	-	Teoria dos Sistemas

1. INTRODUÇÃO

As lutas internas que as organizações estimam como escalada à sua permanência no mundo dos negócios, estão nos atuais dias se propagando em diferentes níveis e setores gerenciais de sua administração.

Em parte, integram não só a cúpula administrativa, como, e principalmente a sua gestão e todos os envolvidos. Essa realidade tem a ver com todos os esforços que envolvem suas atividades, e por sua vez, todos os elementos complementares que sustentam essas atividades, este investimento, parte como proposta de incrementar seus resultados econômicos e garantir a sua continuidade no mercado.

As considerações iniciais levam a Controladoria, a desempenhar o papel de fornecedora e gestora de informações, com o intuito de reduzir as incertezas, e proporcionar oportunidades diante dos apelos de gestores e executivos em geral. Muito embora, considerada uma área restrita somente a seus usuários, alguns procedimentos executados por ela, causam impressões desfavoráveis à sua aceitação.

Desse modo, a pesquisa se justifica pela oportunidade de expor o contrário, mostrando o trabalho vital realizado pela Controladoria através de seus subsídios no processo decisório, de que as organizações são dependentes para sua estratégia na evolução dos resultados econômicos. Não menos importante, a pesquisa inclui uma abordagem sobre as condições ambientais envolvendo este setor de controle, avaliando suas ferramentas e sua metodologia de trabalho, no qual está inserida a sua interrelação com outras áreas das organizações, as quais são peças importantes na avaliação dos resultados.

Esta atitude de dimensionar esse ramo da Contabilidade, vem de encontro às propostas ditadas por entidades econômicas, as quais não estabelecem barreiras quanto à nacionalização de seus negócios, que condicionadas a manter a eficácia de seus resultados econômicos, erguem suas plataformas econômicas e sociais, voltadas sempre no cumprimento de sua missão e continuidade. Logo se percebe na Controladoria, uma identificação direta com tais propósitos.

A pesquisa pretende atingir uma gama de pessoas sobre vários aspectos de comportamento: intelectual, científico e profissional, dessa forma, o pesquisador pretende impactá-la ha públicos de diferentes níveis, entre os quais destacam: aqueles que mesmo não participando ativamente da rotina dos negócios, ou pouca intimidade com as Ciências Sociais Aplicadas, mas precisamente a Contabilidade, desejam estremecer o espírito de identificar-se

um pouco mais sobre o universo desse ambiente; as esferas acadêmicas e científicas, incluindo aqueles envolvidos na Contabilidade que de certo modo detêm ou já tiveram algum contato com o assunto, mas em sentido cognitivo, não estabelecendo nenhum vínculo mais sólido com a Controladoria e suas áreas afins; por último a pesquisa sugere o ampliamto de conhecimentos daqueles que atuam no ramo, e certamente desenvolvem trabalhos em caráter de gestão e dependentes de informações da Controladoria. Sabe-se, no entanto, que nem todos possuem uma rigidez científica ou teórica sobre essa evolução da Contabilidade, desse modo podem adquirir tais conhecimentos aumentando a sua capacidade profissional.

A pesquisa terá na área de Controladoria o seu foco central na avaliação dos resultados e objetivos pretendidos. Diante deste quadro, o pesquisador propõe algumas condições para se estudar o objeto em análise, sendo que, as avaliações e resultados desenvolvidos no decorrer da pesquisa, serão avaliados e argumentados na esfera acadêmica, tendo como fundo, um quadro científico sustentável às observações.

Na localização do contexto, as organizações, campo de atuação da Controladoria, aparecem no âmbito estratégico, bem como todo o ambiente que as inserem, sendo ela, a base para toda a cadeia de respostas na referência do assunto pesquisado, ou seja, pretende-se averiguar a Controladoria numa dinâmica, onde os negócios ocorrem de maneira quase instantânea envolvida em mercados altamente lucrativos e ao mesmo tempo mutáveis, considerando a nova ordem global estabelecida. Quanto às diversidades das organizações a serem investigadas, estas, não contarão com uma representação “quantitativa”, no contexto da pesquisa, por se tratar de levantamento bibliográfico e documental. Este detalhe, no entanto, não interferirá nos objetivos da pesquisa, pois no entendimento do pesquisador, os argumentos e opiniões durante o desenvolvimento, serão baseados naquilo que a Controladoria objeto da pesquisa, apresentará diante dos fatos encontrados

Em face da amplitude do termo “organizações”, o segundo capítulo, tem o compromisso de delimitar o assunto, e envolver os leitores no mundo dos negócios, ou seja, pretende-se avaliar o termo organizações, sob a ótica das entidades econômicas, ocasião que a construção do referido capítulo, se fará em tópicos oportunos a várias manifestações de seu processo histórico, sistêmico e cultural, além de sua integridade com o ambiente que a insere. As informações nesta primeira parte da pesquisa habilitaram o pesquisador, a um influente estágio na área da Administração, onde as referências bibliográficas foram fatores determinantes e irretratáveis na conjuntura do assunto.

O terceiro capítulo enfoca a Controladoria já no contexto organizacional, e no primeiro tópico, será atribuído, um completo estudo sobre o teor que a envolve, auxiliado por um modelo de sua estrutura. Notadamente os tópicos adiante, seguem retratando o objeto da Controladoria, o resultado econômico, numa transparência de modelos gerenciais validados pelas organizações, e que se apegam à figura da Controladoria, como gestora das informações, e responsável pela gestão econômica dessas entidades. Concomitante é também, a figura dos gestores econômicos que possuem uma destacável e seletiva representatividade dentro de todos os tópicos apresentados, pois neles, todas as ações diretivas da Controladoria estarão dispostas, para que as decisões sejam otimizadas.

Os processos informacionais fecham o terceiro capítulo, os quais revelam a importância do sistema contábil em todas as fases organizacionais, veremos ainda como eles reagem nas atividades das organizações, alocadas na esfera dos eventos econômicos e suas variáveis internas e externas.

No quarto capítulo, o resultado econômico é investigado sob as bases da Controladoria, repercutindo ainda entre os gestores e suas áreas de responsabilidade. Este capítulo assume o carácter de averiguar os objetivos da pesquisa, e menciona as intenções de cada ente: Controladoria e gestores econômicos, quando das estratégias estabelecidas por eles, e o grau de responsabilidade que cada qual terá como parte do processo.

No quinto e último capítulo estão refletidos as conclusões tiradas pelo pesquisador. As observações aqui apresentadas sintetizam todo o esforço realizado não apenas para qualificar a pesquisa dentro dos créditos necessários, mas tomam de uma profundidade cercada de aproveitamentos de carácter científico, cultural e pessoal.

2. AS ORGANIZAÇÕES – O BERÇO DA CONTROLADORIA

2.1 UM BREVE HISTÓRICO

As grandes transformações na estrutura social, política e econômica no mundo em que vivemos, trouxeram à sociedade uma constatação eminente de que, a cada dia as coisas não eram mais as mesmas ou iguais, e que as relações desenvolvidas pelos indivíduos sejam eles pessoas físicas ou organismos constituídos com o objetivo de atender suas necessidades, não poderiam mais sustentar seus paradigmas como um processo estático e imutável.

Neste incansável processo de mudanças, a necessidade do homem em transformar seus produtos em potencial igual ou superior ao que o tinha antes, imputou, novos desafios que garantiram o progresso e a atual condição do homem moderno de hoje. Esta fase de prosperidade dos novos tempos está condicionada à própria evolução do homem, como ser racional e dependente de inúmeras necessidades não só para a sua sobrevivência como espécie, como também à sua comodidade social.

Novos interesses haviam se concretizado, principalmente no meio econômico, e no final do século XIX as máquinas já eram uma realidade, o meio de produção até então artesanal, foi subitamente substituído pela mão de obra fabril, criando a classe do proletariado, o sistema capitalista começava a dar as cartas e uma nova sociedade agora influenciada pela nova concepção de “padrão de vida,” começava a experimentar os prazeres materiais e a sofisticação pelo “novo”. Essas e também outras características, trouxeram um aumento considerável por novas fontes de matérias primas, os empreendimentos econômicos dos países industrializados, principalmente Inglaterra e Estados Unidos consolidavam-se em grupos que seriam expressivamente dominantes e, agiriam como protagonistas de um processo incessante que combinaria também com a escalada em esferas globais de uma nova visão de mercado.

Nesta configuração, podemos identificar as primeiras empresas que deram os primeiros passos na formação de verdadeiros monopólios, com o propósito de adquirir mercados cada vez mais atraentes e lucrativos em determinadas áreas estratégicas da necessidade humana. Esse impacto caracterizou-se aos poucos, por um avanço territorial sem fronteiras que em pouco tempo, deram a essas instituições, o *status* de poderosas corporações, misturando seus interesses e objetivos, a todo um conjunto de perspectivas e anseios moldados num cenário de riscos e oportunidades.

Estes traços estabelecem sem esgotar o assunto, a origem das grandes corporações industriais, entendidas aqui apenas como “organizações”, que são compreendidas como organismos complexos e dispostas a perpetuarem sua condição de provedoras das mais variadas formas de necessidade da sociedade contemporânea.

Antes mesmos de embasá-las num conceito mais científico, sentimos a necessidade de prover os leitores da conexão que se faz às vezes de forma errônea, do termo “organizações” e o seu termo mais genérico, “organizações sociais”, dessa forma, achamos no dever de diluir futuros problemas acerca das definições que poderão ser encontradas. Estes dois termos são identificados por Blau e Scott (apud HALL, 1984, p. 21) que afirmam:

Uma vez que as organizações formais são freqüentemente muito grandes e complexas, alguns autores referem-se a elas como organizações de ‘grande escala’ ou ‘complexas’. Mas nós evitamos estes termos por conduzirem a enganos, em dois aspectos. Primeiramente, as organizações variam em tamanho e complexidade, e a utilização dessas variáveis como critério de definição resultaria em expressões estranhas, tais como ‘uma pequena organização de ‘grande escala’ ou ‘uma organização complexa muito complexa’. Em segundo lugar, embora as organizações formais freqüentemente se tornam muito grandes e complexas, seu tamanho e complexidade não rivalizam com os da ‘organização social’ de uma sociedade moderna, que inclui estas organizações e suas relações entre si, além de outros padrões não organizacionais. (Talvez, a complexidade das organizações formais seja tão enfatizada por ser ela feita pelo homem, enquanto a complexidade da organização social emergiu lentamente – do mesmo modo que a complexidade dos computadores modernos, é mais impressionante que a do cérebro humano. A complexidade planejada pode ser mais notável do que a complexidade alcançada através do crescimento ou da evolução.)

Por si só a definição atinge diretamente o homem, que pela sua condição de indivíduo pensante e criativo, pode de uma maneira voluntária e racional, constituir ou agrupar certos recursos na tentativa de fundamentar suas idéias, sonhos e atitudes e pô-las em práticas na forma das “organizações”, enquanto o segundo termo, as “organizações sociais”, evoluem de um processo histórico, tendo o homem, como elemento participante deste processo.

Definida as transparências dos termos, “organizações” e “organizações sociais”, anunciamos que a pesquisa usará como sistemática, o termo “organizações” em grande parte de seu conteúdo, para designar as grandes corporações econômicas espalhadas no universo de seus respectivos mercados, o que não significa que palavras como, empresas, grupos econômicos, entidades econômicas, instituições, ditas como sinônimas, não poderão ser acrescidas mediante conceitos, definições e opiniões da parte das bibliografias pesquisadas, bem como em transcrições da parte do pesquisador. Essa postura, terá como finalidade apenas padronizar o assunto, que será um dos objetos de investigação no decorrer da pesquisa.

2.1.1 Conceitos Organizacionais

Os estudos sobre as organizações já se fazem notícia desde os tempos de Taylor, Fayol, Ford, e muitos outros, que se tornaram os precursores dos primeiros ensaios sobre o assunto embasado em inúmeras teorias. Algumas delas com o avanço da tecnologia e da informação perderam-se no tempo, servindo apenas como conhecimentos acadêmicos, porém, sem a aplicabilidade funcional que o mundo globalizado tanto requer. Embora essas discussões percorreram décadas sobre as origens e os fins que essas instituições foram criadas, não há dúvidas sobre a sua condição de instituições absolutas e contínuas, num processo voltado para a obtenção de mercados e satisfação de seus lucros.

Neste raciocínio, encontramos uma extensa literatura que se esforça em conceituá-las de várias maneiras, ao passo que algumas delas exprimem uma certa preocupação em intensificar focos, que contrastam com outras posições gerando conflitos muitas vezes por questões sociais, ideológicas e temporais mas que somam ao longo da história, uma significativa contribuição ao entendimento e compreensão das organizações.

Exemplos disso foram, Max Weber e Chester Barnard, os quais possuíam suas próprias convicções e por isso admitiam uma certa legitimidade de suas épocas sobre tal assunto. Numa dessas propostas, Weber (apud HALL, 1984, p. 20) dizia que a organização seria, antes de qualquer coisa, um “grupo empresarial”, e, alegava que o grupo empresarial envolve

‘[...] um relacionamento social que ou está fechado ou limita a admissão de estranhos por meio de regras [...] na medida em que sua ordem é imposta pela ação de indivíduos específicos cuja função regular é esta, de um chefe ou ‘cabeça’ e, usualmente, também, de uma equipe administrativa.’

Este enfoque permitia uma visão burocrática e centralizadora, que para Weber, concretizava a eficiência de uma organização por meio de um sistema ou padrões de procedimentos, que dispunham numa rigidez no processo. Weber por sua vez, ficou conhecido por seus estudos e sua metodologia sobre tal modelo. Por outro lado, Barnard de certo modo concordava em alguns pontos, mas defendia uma nova forma de pensar, enfatizando o “indivíduo” como elemento fundamental na construção das organizações, segundo ele, a organização é “um sistema de atividades ou forças de duas ou mais pessoas conseqüentemente coordenadas” (BERNARD, 1938 apud HALL, 1984, p. 21).

Neste “ajustamento” de definições, novas teorias foram se multiplicando e cada uma à sua época, mantinham-se fortalecedoras e disseminadoras de métodos que inseridas nas

organizações, formataram sua estrutura, bem como, engendraram novos modelos que acabariam por muitas décadas, ajustá-las num processo ainda estático e previsível.

Ainda assim os conceitos e definições das organizações percorrem inúmeros campos da ciência, tendo na Administração, o seu maior expoente, a qual intensificou suas propostas de investigação e pesquisas com o intuito de analisar seu processo histórico e conjuntural, além de contextualizá-las em suas diferentes fases evolutivas. Alguns desses conceitos, processam-se em vários níveis do saber em determinados campos da Administração, devido à vasta área de aplicação dos conceitos organizacionais, cada uma delas com propósitos e aspectos diferentes.

Verdadeira é tal afirmação, quando focamos as organizações, por exemplo, na esfera do comportamento organizacional, que se submete na investigação das pessoas que trabalham em conjunto e são partes integrantes destas instituições. Assim como meio expositivo, ilustramos esta preocupação diretamente associadas a este objeto, “as pessoas”, da parte que concede esta diretriz. Segundo este enfoque, as organizações “são sistemas de pessoas que se associam para realizar propósitos, mediante estruturas e funções e através de processos, no contexto humano, interorganizacional e social, e em continuidade temporal.” (PEREIRA, 2004, p.103).

Esta visão organizacional é sobre tudo, uma sondagem coletiva que comporta uma infinidade de desejos provocados por indivíduos, que possuem um mesmo grau de concepções acerca das oportunidades que eles acreditam, deslocando suas atitudes para um mesmo fim. Mediante esta verificação, justificam seus procedimentos orientados num objetivo, o qual é condicionado, na base estrutural que delimitam as funções que esses indivíduos se comprometem e seguem através de comportamentos permitidos e previsíveis, baseado principalmente, nas premissas culturais alicerçadas em sua crença. Sobre o plano interorganizacional e social, admitem a transcendência da organização como pressuposto de sua perpétua continuidade, em relação às pessoas que as criaram ou nelas trabalham, e essas se fazem sabedoras de suas limitações quanto ao tempo em relação àquelas.

Poderíamos de certo modo, enumerar, os mais variados conceitos sobre as organizações, tendo eles, um vasto campo de observação sobre diferentes focos e objetos, mas o que nos move na verdade, é a concepção dessas instituições sobre a ótica dos seus negócios, mercados, cenários e tudo aquilo que a envolva, e que se deixe envolver por ela. Este por sinal é um marco determinante para a concretização dos propósitos e etapas de que a pesquisa necessita, para sua fundamentação e posterior conclusão.

Dentro desta perspectiva, passamos a condicioná-la sobre um conceito agora mais pertinente a este propósito, e nele, esclarecermos suas principais inquietações por parte dos leitores e as demais esferas que se possa atingir.

Segundo Chiavenato (2000a, p. 348, grifo do autor) “As *organizações* constituem a forma dominante de instituição da moderna sociedade: são a manifestação de uma sociedade altamente especializada e interdependente, que se caracteriza por um crescente padrão de vida.”

Sem dúvida, o conceito acima retrata o momento de hoje vivido pela sociedade em todo o mundo, e que esta, normalmente se faz regida por um rol de necessidades inerentes à condição humana de maneira primordial, ou ainda carências forjadas por costumes, *status*, bem estar, condição social, e uma série de comportamentos e atitudes transportada para estas entidades econômicas. Estas por sua vez, cumprem seu papel com a sociedade quando satisfazem essas necessidades, e em troca absorvem uma parcela dos atraentes mercados existentes no mundo. Este binômio: organização-sociedade, reúne uma aparente relação de dependências diante das circunstâncias trazidas pela revolução tecnológica, informacional e intelectual que o mundo moderno imprime, principalmente com o aparecimento da globalização entre as nações.

Indiferente ao contexto do cenário mundial, as organizações evoluem suas estratégias de negócios, através de dimensões estabelecidas em função de novas perspectivas de mercado, que consolide de uma maneira positiva, os retornos atrativos, esperados em decorrência dos investimentos de capitais promovidos por elas. Capitais esses, que se fecundam na ordem financeira, intelectual e humana. Provém dizer que estes “mercados”, na verdade correspondem na maioria das vezes aos países, e que estes, estendem as organizações, oportunidades de produzirem seus produtos e serviços, alocados em suas unidades implantadas estrategicamente, como forma de receber o maior fluxo possível das demandas encontradas.

Assim sendo, algumas organizações modificam as estruturas sociais e econômicas em alguns centros onde estão instaladas, exigindo das políticas governamentais, uma participação mais ativa e envolvente quanto às estruturas já existentes, em prol da aceleração progressiva que se estabelece principalmente no plano geográfico, econômico e social da região de sua instalação.

2.1.2 As Organizações como Sistemas

No tópico anterior, tivemos a oportunidade de esclarecer as organizações sobre alguns conceitos no campo da ciência, e sua existência como organismo criado pelo homem e voltada para as suas necessidades. Porém até então, utilizamos, uma visão apenas simplista dessas instituições, já que na ocasião, se fazia tal procedimento. Deve-se no entanto, contemplá-las agora numa outra coloração, sobre tudo a sua estrutura não como elemento único, mas como um conjunto desses na sua constituição, desempenhos e objetivos.

Quando tomamos a complexidade das organizações, percebemos sua divisão em unidades menores presentes em sua estrutura, notadamente como elementos estratégicos na consecução de seus objetivos. Estas unidades podem desenvolver-se em subunidades formando uma cadeia de particularidades com propósitos únicos, representando as ações e desempenhos das organizações, que como elemento maior distribui a estas unidades as estratégias estabelecidas, analogamente, poderíamos compreender a importância destas unidades para as organizações, assim como as células são indispensáveis ao corpo humano.

Procurando entender esta conexão, atribuímos a importância de investigá-las na ordem dos “sistemas”, os quais revelam este relacionamento numa compreensão mais abrangente sobre o assunto.

Entre os meios e métodos de se verificar este processo, buscou-se na ciência da Administração, algumas etapas ou teorias que enfatizam esta compreensão, como uma relação que interliga todas as outras partes existentes num sistema, e que este possa retratar como único, as relações da organização com o seu meio, e o ambiente que as insere.

A Teoria Geral dos Sistemas (TGS), elaborada pelo alemão Ludwig Von Bertalanffy em 1947, admite uma visão próxima desta análise, nela, as ciências não podem acabar em si mesmas e sim, permitir uma globalidade nas suas interdependências, o que expõem esta teoria a uma concepção essencialmente “totalizante”.

Em Maximiano (1997, p. 245), encontramos o que Bertalanffy sugeria, segundo ele: “a tecnologia e a sociedade hoje em dia tornaram-se tão complexas que as soluções tradicionais não são mais suficientes. É necessário utilizar abordagens de natureza holística ou sistêmica, generalistas ou interdisciplinares.”

Norteadas nesta afirmação, a ciência da Administração preocupada em identificar as organizações como uma evolução contínua e dinâmica de suas partes, passou a tratar da matéria como a “Teoria dos Sistemas” (TS), entendendo que as organizações, são na verdade

um sistema complexo e inesgotável de forças que a impulsionam na sua relação com o meio externo.

Em Chiavenato (2000a, p. 545) percebemos esta preocupação na sua análise sobre os sistemas:

O conceito de sistemas proporciona umas visões compreensivas, abrangentes, holísticas e gestáltica de um conjunto de coisas complexas, dando-lhes uma configuração de identidade total. A análise sistêmica –ou análise de sistemas das organizações permite revelar o ‘geral do particular’, indicando as propriedades gerais das organizações de uma maneira global e totalizante, que não são reveladas pelos métodos ordinários de análise científica. Em suma, a Teoria dos Sistemas permite reconceituar os fenômenos dentro de uma abordagem global, permitindo a inter-relação e integração de assuntos que são na maioria das vezes, de naturezas completamente diferentes.

Fundamenta-se esta afirmação de que os resultados encontrados num “estado isolado”, não se fazem de indicadores suficientes na configuração de todo o complexo de recursos disponíveis pela organização. Há que se chegar a uma relevância de denominadores para uma análise qualitativa dos resultados esperados. A ação de unidades não comprometidas com estas expectativas, acarreta todo um processo, onde os números e as projeções se mostram eficazes em sua “totalidade”.

Bio citado por Pereira (1999a, p. 37), por sua vez admite que

‘uma empresa excede a ‘soma’ de atividades isoladas , tais como: vender, comprar, controlar-pessoal,produzir, pagar, receber.(...) Ela deve ser considerada como algo mais do que meros componentes reunidos de forma estática, através de uma estrutura de organização. É necessário conceituá-la como um conjunto sistema de partes estreitamente relacionadas, com fluidez dinâmica.’

As atividades encontradas nas organizações também são imprescindíveis, para um processo de fluidez e flexibilidade nos negócios praticados por ela. Departamentos transformados em “guetos”, dificultam e engessam toda a seqüência de fases operacionais, obrigando muitas vezes, à perda de tempo e conseqüentemente limitando sua eficiência. Como sistemas, cabe a organização, conduzir o processo de forma harmoniosa entre os departamentos, evitando conseqüências negativas na avaliação final.

Como tratamento dado às organizações na visão sistêmica, surge também a proposta de identificar esta compreensão num sentido horizontal, na sua condução e direcionamento. Optando por este plano, compreendemos que na união das unidades, na formação de um complexo maior e merecedor das investigações, a existência de um modelo para que os rumos sejam tomados a um fim específico, delegam a essas entidades um comprometimento mais marcante, vinculados a sua própria existência. Dessa forma percebemos que a relação sistêmica visa uma finalidade em algo, e que está explícita na sua conjuntura, caracterizadas

como “objetivos”. Esses objetivos coordenam a organização num processo contínuo e inesgotável, os quais são fortalecidos e orientados para que os resultados esperados sejam cumpridos de maneira mais segura, e dentro das perspectivas estabelecidas, sendo que qualquer força oposta a eles, não seja permitida ou levada a comprometê-los, portanto, são os objetivos das organizações, a principal virtude dela em consagrar-se como organismo sistêmico. A não compreensão neste aspecto impossibilitaria a visão sistêmica das organizações.

Com tudo, os objetivos quando tratados e analisados sob a ótica das organizações, podem se completar, de diferentes formas, classificados ainda em diferentes níveis de aceitação. Todavia, há que se registrar que o mais importante entre estes objetivos, reside na própria existência da organização, ou ainda, na perspectiva que ela própria moldou como figurante com relação ao seu ambiente em destaque

Guerreiro citado por Pereira (1999a, p.50) define o objetivo maior como:

[...] um objetivo fundamental do sistema empresa, que se constitui na verdadeira razão de sua existência, que caracteriza e direciona o seu modo de atuação, que independe das condições ambientais do momento, bem como de suas condições internas, e assume um carácter permanente: é a sua missão.

Entendemos esta instância que a celebração ou o cumprimento desse objetivo, intitulado como “missão”, a organização cumpre também várias necessidades produzidas por agentes que depositam nela, toda uma expectativa em torno de seu desempenho.

Outros conhecedores do assunto, também a entendem desse modo, inclusive atribuem à missão de uma organização, alguns sentidos e orientações para a sua existência. É o que vemos na visão de (TAVARES, 2000, p. 180):

A missão corresponde ao enunciado do papel que a organização pretende desempenhar em relação às oportunidades e ameaças apresentadas por seu ambiente de negócio. É a dimensão do negócio, que é concretizada nas ações do dia a dia pelos membros da organização. Consiste na razão de sua existência e na delimitação de seu espaço de atuação.

Para o autor ao defini-la, a organização deve atender alguns pressupostos como:

- Quem é e onde está nosso cliente?
- Quem poderá vir ser nosso cliente?
- O que podemos fazer para manter os primeiros clientes e conquistar os demais?
- O que compra nosso cliente?
- Como nossas competências distintivas poderão ser utilizadas para significar vantagem competitiva sustentável?

Torna-se viável ainda relatar que, se a missão cumpre objetivos fundamentais quanto à continuidade da organização, por meio da eficácia de seus resultados, podemos entender que a articulação das organizações em torno do cumprimento de sua missão gira quase sempre na evolução de seus resultados econômicos. Porém, é evidente que a concorrência dos novos tempos, num mercado mais competitivo, a sua sobrevivência no contexto descrito, pode ser uma nova proposta construída como missão.

2.1.3 As Organizações como Sistemas Abertos

Tendo as organizações, a propriedade de se estabelecerem como sistemas interligados entre si para a consecução de um fim em comum, sendo ainda flexíveis à conexão com o meio ambiente em que está inserida, logo se percebe uma outra característica de sua formação sistêmica: a de se apresentar como um sistema aberto e dinâmico. Como sistema aberto, elas interagem permanentemente com o seu ambiente, recebendo recursos e dispondo dos mesmos métodos para a satisfação dos agentes que interagem com ela, como sistema dinâmico, influencia e é também influenciada pelo ambiente, alimentando a cadeia e o ciclo econômico de todo um conjunto de relações participativas deste mesmo ambiente.

Apresentando esta característica, suporta ainda uma infinidade de recursos oriundos desse ambiente que se apresentam nas mais variadas formas, recursos financeiros, tecnologia, informação, matérias primas, produtos, serviços e tantos outros, e os aloca em seu processo de transformação e agregação de valores, os quais serão posteriormente enviados para o mesmo ambiente na forma de produtos ou serviços. Logo abaixo podemos ressaltar estes procedimentos observados na figura 1.

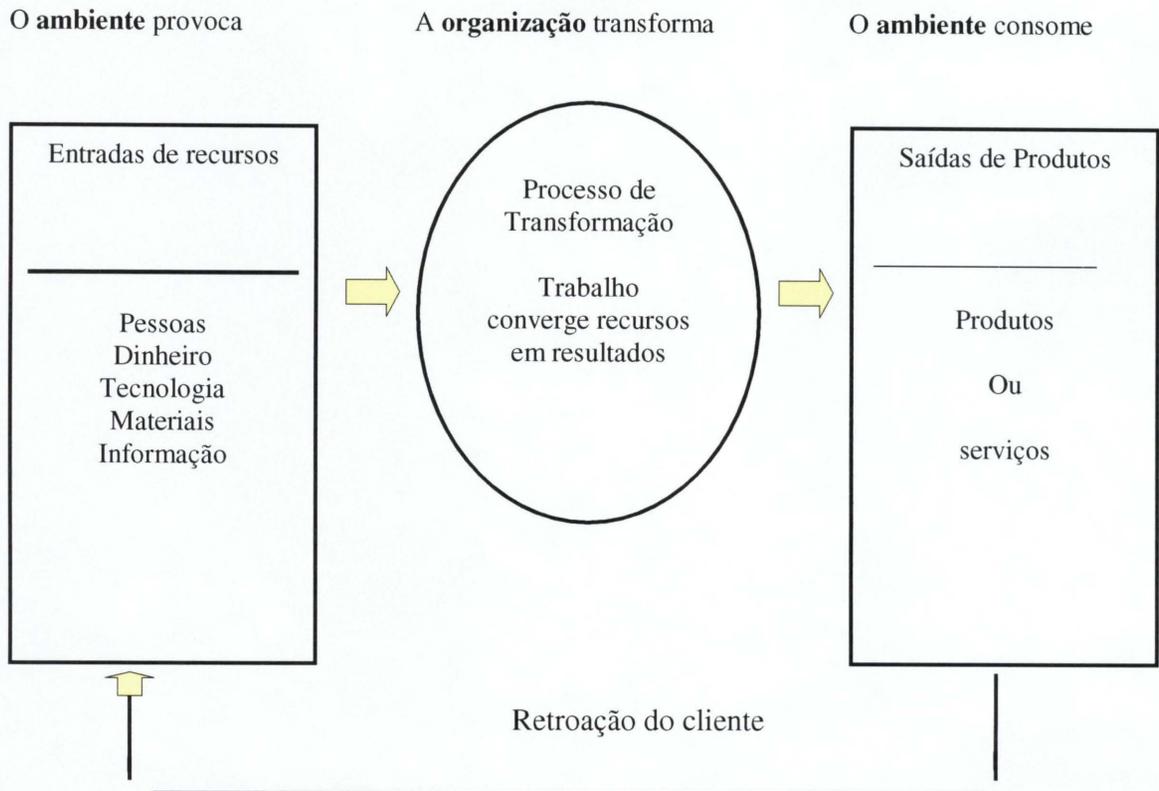


Figura 1 - A Organização como um Sistema Aberto

FONTE: CHIAVENATO, Idalberto: **Introdução á teoria geral da administração**. 6. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000a, p. 568.

Estas características apresentadas podem ser compreendidas como aquelas mais visíveis das organizações como sistema aberto e que correspondem respectivamente a:

- entradas ou *inputs*, que representam toda a energia consumida orientada não só para um tratamento com fim específico, ou seja, como produto acabado e disponível no mercado, mas necessária a mantê-la como fonte inesgotável de criação e absorção de ingredientes que facultam a sua dinâmica interior;
- processo de transformação, ressalta as mudanças que os insumos sofrem perante as transformações exercidas sobre eles, mediante as ações internas do sistema das organizações, estes insumos por sua vez, convergem em produtos num estágio final e pronto para atenderem as demandas do mercado;
- saídas ou *output*, é a resposta de todo o processo emergido dos recursos e esforços dispostos pela organização, este por sinal, dará a ela algo ainda mais importante: a eficácia de seus resultados, ou seja, a razão do que foi previamente estabelecido, frente ao que foi concretizado.

Entretanto outras características que aparentemente não são observáveis contribuem para o equilíbrio de todo o sistema organizacional, isto porque servem como elementos de

contenção e reestruturação devido aos acontecimentos provocados pelo ambiente em decorrência das variáveis ocorridas neste meio.

Isto talvez se deva, a necessidade de identificar estas características argumentadas pela forma com que elas agem em favor das organizações.

- a) *As Organizações como Comportamento Probabilístico*: os ambientes que envolvem as organizações possuem características muito complexas quanto ao grau de relacionamentos com outros agentes, e como tal, promove mudanças causadas por variáveis que fogem as instâncias de controle das organizações. O comportamento probabilístico aproxima as organizações das incertezas encontradas neste âmbito, distanciando-as da previsibilidade quanto aos procedimentos diante das circunstâncias estabelecidas. Esta atitude por sua vez, consagra uma visão relativa dos fatos onde nada é absoluto;
- b) *As Organizações como partes de um Sistema Maior*: esta característica contribui para a análise do contexto das organizações em relação à “dimensão” em que ela se encontra, possibilita enxergá-la como um sistema composto de seus elementos ou partes, interagindo com outros sistemas também estruturado nas mesmas condições, e assim se repete continuamente. Nesta disposição percebemos que todos estes sistemas incluindo as próprias organizações interagem, e se complementam numa esfera ainda maior configurado como um ambiente global que os submetem a um domínio de inúmeras variáveis;
- c) *Interdependências das Partes*: no sistema organizacional, as partes das organizações dispõem de certos instrumentos na consecução de seus objetivos. Porém, esses, “objetivos” devem ser dirigidos à mesma intenção para que todas as partes possam se beneficiar num sentido total. A harmonização das partes das organizações deve ser sincronizada na mesma direção possibilitando um proveito único e uniforme;
- d) *Homeostasia*: por homeostasia do grego (*homeos=semelhante; e stasis=situação*), as mudanças que o ambiente repassa às organizações, apontam pequenas difusões em seu sistema que compromete a sincronia de suas partes. A característica “homeostática” reflete o autocontrole diante dessas fases de turbulências, e remete a organização ao equilíbrio esperado, controlando os possíveis desajustes provocados pelas mudanças. A organização em seu processo homeostático, garante

- a direcionalidade constante de seus objetivos sem o comprometimento dos mesmos;
- e) *As Fronteiras ou Limites das Organizações*: as transações realizadas pelas organizações remetem a limites ou fronteiras que as diferenciam dos ambientes. Denotam estes limites, o grau de liberdade que os agentes que se relacionam com ela, possuem com relação a qualquer tipo de emissão quanto a produtos, informação, tecnologia ou serviços. Ela por sua vez, também estabelece suas fronteiras da mesma forma, apenas absorvendo ou reinterando-se do processo informativo dentro de suas fronteiras. A demarcação das liberdades encontradas, tanto aos agentes quanto às organizações, determinam o grau de facilidade ou permeabilidade que essas entidades apresentam como sistemas abertos;
- f) *A Capacidade Morfogênica das Organizações*: a morfogenidade das organizações, reside na reestruturação de sua própria estrutura, aumentando a sua envergadura como parte de um processo ampliativo, ou até mesmo podendo reduzi-la ou enxugá-la. A propriedade morfogênica caracterizada nas organizações é ativada por meio de indicativos, normalmente vindos do ambiente que fazem com que sua eficácia seja repensada. Por meio disso, suas partes são reajustadas e os erros corrigidos;
- g) *As Organizações e o Processo de Resilência*: resiliência significa superação. Como sistemas abertos, as organizações estão continuamente sofrendo mudanças através de fenômenos externos que causam distúrbios quanto ao prosseguimento de suas metas. A resiliência está na capacidade das organizações em manter o grau de defesa, bem como, demonstram também, o grau de vulnerabilidade diante das pressões existentes no meio ambiente. Em organizações de profundas tradições, resistentes às mudanças tecnológicas e informativas, a resiliência pode servir como um processo inverso ao seu avanço diante das novidades estabelecidas.

2.1.4 Visão Sistêmica das Organizações

A análise feita até aqui vem demonstrando, o grau de complexidade das organizações, primeiro de sua constituição como um sistema entre partes, e que essas não funcionam de maneira isolada, segundo, por se apresentarem em condições de se relacionarem com o meio externo, pois extraem recursos de outros ambientes, e deles também

participam através de seus produtos e serviços. Para que isso ocorra, pessoas são dispostas em várias frentes das organizações, e dessa forma, reúnem necessidades diferentes em seus propósitos, mas direcionadas a objetivos iguais, voltados unicamente à maximização organizacional, compreendida em subsistemas interdependentes, os quais são apresentados como:

- a) Subsistema Institucional: incorpora toda a perspectiva em que os principais acionistas e dirigentes fomentam em torno de um desejo de ser alcançado, por meio de objetivos únicos, em torno disso, ensaiam suas crenças e valores, personificados também pela formação moral e social que lhes foram ensinados. Estes ditames subjetivos irão moldar a organização, quando esta traçar suas diretrizes estratégicas em vários níveis, além disso, padronizam os princípios empresariais, quanto aos modelos administrativos apresentados para nortear as decisões no âmbito gerencial. O subsistema institucional influencia ainda, todos os outros subsistemas existentes, os quais justificam suas diretrizes, e suas propostas de ações respeitando a base institucional como o cerne da organização;
- b) Subsistema Organizacional: desloca as estruturas ou departamentos da organização, e o espírito com que as funções administrativas serão regidas em relação à autoridade e responsabilidade de seus administradores, seu processo, sofre influência direta do subsistema institucional;
- c) Subsistema de Gestão: apresenta como características, as decisões que são tomadas diante das atividades empresariais, e implicações advindas do ambiente que irão impactar a organização. Suas atitudes têm como aspecto fundamental, o desenvolvimento de ferramentas como planejamento, execução e controle, no entanto, essas ferramentas serão implantadas através do suporte informacional orientado pelo subsistema informacional;
- d) Subsistema Informacional: suporta todas as formas de comunicações e absorção de informações reportada a todos os subsistemas existentes, da sua correta implantação, diversos recursos serão distribuídos e neles as incertezas serão reduzidas. Há de se observar que como forma produtiva para as ações da organização, o subsistema de informação irá converter as informações, nas significâncias que elas reproduzem, validado em padrões de qualidade, utilidade, custo/benefício, além de torná-las transparente na sua compreensão e disponibilidade;

- e) Subsistema Social: a essência do subsistema social está nas pessoas e nos estreitos laços que elas irão adquirir durante sua permanência como indivíduos, e participantes de um grupo dentro da organização. Como necessidade básica desse subsistema, aparecem culturas de diferentes indivíduos, o espírito de liderança, a motivação, o desempenho em grupos, habilidades individuais, criatividade e outras formas de variáveis subjetivas;
- f) Subsistema Físico - Operacional: a este subsistema, é reportado às instalações físicas que a organização necessita para suportar todas as formas de transações internas e externas, assim como, disponibilizar uma estrutura capaz de compreender que produtos e serviços sejam seqüenciados em condições e qualidade satisfatória nas áreas ou departamentos da organização. Da eficácia de sua estrutura, os processos de entrada, transformação, e saídas de produtos e serviços da organização, valerão como desempenho desta, para os padrões de resultados desejáveis.

2.2 A ABORDAGEM CONTIGENCIAL

2.2.1 A Teoria da Contingência

Os estudos sobre as organizações têm motivado ao longo da história da ciência, principalmente a Administração, uma série de teorias voltadas às investigações dos comportamentos dessas entidades, sobre uma orientação eminentemente estática, promovida por modelos organizacionais que comportavam perfeitamente num universo imutável e previsível. Diante disso, os estudos e teorias eram invariavelmente condicionados sob um conjunto de normas que se estabeleciam como pilares de um mundo sem mudanças.

A Teoria da Contingência, (TC), participa numa reorientação que a partir das novas investigações sobre as organizações, constatou-se que elas e os ambientes conservam uma flexibilidade de atitudes, onde as variáveis encontradas não costumam ser, totalmente explicáveis, e que essas variáveis ainda, se comportam de maneiras diferentes conforme a sua fonte geradora, dessa forma as habilidades vindas das organizações, sobressaem como variáveis dependentes, enquanto que as variáveis que circundam o ambiente apresentam-se como independentes. No entanto, essas relações, possuem uma estreita ligação funcional que são caracterizadas por fases de adequação do comportamento organizacional, em relação às

flutuações originadas dos ambientes. Como parte do processo, visa uma contínua aplicação a fim de proporcionar resultados mais eficazes no desempenho organizacional, como mostra a figura 2.

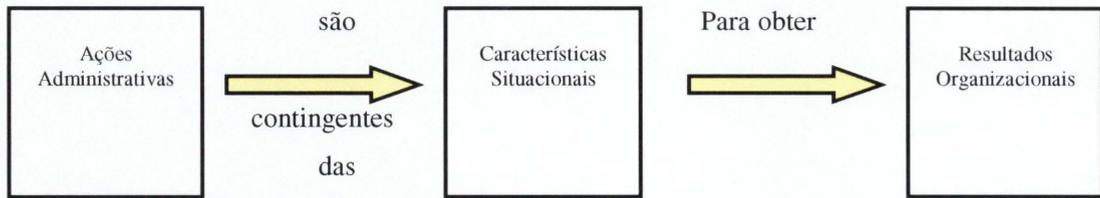


Figura 2 - A Abordagem Contingencial

FONTE: CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração**. 6. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Campus, 2000a. p. 586.

Não só os ambientes são parte inerente quanto à preocupação da abordagem contingencial à manutenção dos objetivos das organizações, mas as tecnologias e inovações que neles ocorrem. Esta última é reportada em vários setores cruciais não só aos vários departamentos, como também se propaga em outras atividades como informação, processo de matérias primas, conhecimento intelectual, e muitos outros, como é mostrada a seguir na figura 3. Na seqüência deslocamos uma melhor compreensão sobre estas duas preocupações: ambiente e tecnologia.

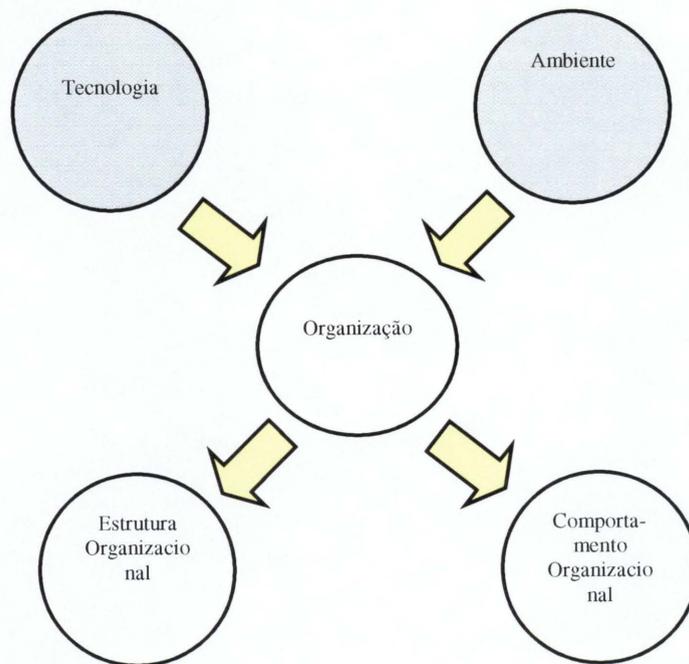


Figura 3 - Os Principais Fatores que Afetam as Organizações

FONTE: CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração**. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 1983. p. 556.

2.2.1.1 As Organizações e o ambiente

Até então tivemos um entendimento sobre as organizações, reiterando a sua condição como sistemas, e que essas se caracterizam ainda, como sistemas abertos devido a sua interrelação com um meio ambiente. Posteriormente fomos mais além, identificando seus subsistemas, ressaltando ainda a abordagem contingencial sob o contexto da Teoria da Contingência, revelando as condições ambientais e sua relatividade com as organizações, para que essas possam reajustar-se ao modelo organizacional que o ambiente requer.

Sendo assim, passamos a observar estes ambientes analisando os fenômenos ou variáveis que neles ocorrem, como também, tentaremos delimitá-los usando como parâmetros, a proximidade destes com as organizações.

Segundo Gibson et al. (1988 apud PEREIRA, 1999a, p. 53)

'nenhuma organização existe no vácuo. Cada uma delas deve tratar diariamente com seu ambiente. Qualquer organização está continuamente interagindo com outras organizações e com outros indivíduos deste ambiente - o público (consumidores, estudantes, pacientes, cidadãos), fornecedores, credores, acionistas, instituições governamentais, e com muitíssimas outras categorias. Cada uma dessas categorias tem algo a reclamar da organização, ou tem um conjunto de expectativas, e cada uma delas é afetada diferentemente pelos diferentes problemas.'

De fato, as organizações como sistemas, mantêm um paralelo de convívio e expectativas com os ambientes, pois não só elas, mas outras entidades participam na mesma esfera com propósitos diferentes, umas em relação às outras, mas todas de certo modo respiram as mesmas oportunidades e ameaças vindas destes ambientes. Como parte dele, as organizações mantêm ainda laços comprometedores que variam de graus ou vínculos de aproximação que vão desenhar as reais situações estabelecidas.

Sobre as perspectivas que elas e estes agentes aspiram nesse envolvimento, é compreendido pela adversidade de objetivos, pois enquanto grupos sociais, pessoas, e demais entidades esperam das organizações uma participação pró-ativa em benefício social, oportunidades de emprego, responsabilidade ambiental, comportamento ético e tantas outras, estas, as organizações, aspiram a outras intenções reiteradas com o principal objetivo de oportunidades de mercados mais lucrativos e atraentes, uma demanda mais agressiva por produtos e serviços, e, principalmente a eficácia de seus resultados, e conseqüentemente sua sobrevivência

Por sua vez, Chiavenato (2000a, p.596, grifo do autor) considera que:

Ambiente é o contexto que envolve externamente a organização (ou o sistema). É a situação dentro da qual uma organização está inserida. Como a organização é um *sistema aberto*, ela mantém transações e intercâmbio com seu ambiente. Isto faz com que tudo que ocorre externamente no ambiente passe a influenciar internamente o que ocorre na organização.

Já nesta outra visão, examinamos os ambientes de um outro ângulo, como um sistema maior e envolvente e que de certo ponto, transmitem uma infinidade de informações, influenciando todo um complexo de sistemas que neles estão inseridos.

As organizações por sua vez, fazem parte destes sistemas e se orientam por meio destas informações, que comprometem o comportamento e as diretrizes internas de seus processos operacionais e decisórios, fazendo com que suas estratégias sejam estabelecidas diante dos ditames informacionais trazidas pelos ambientes. Quanto às interações regidas entre elas e as demais entidades que pactuam estes ambientes, sobram tratamentos e articulações entre estas partes, isto por que existem prerrogativas nos ambientes que valorizam as relações de “dependências” como meio de adquirirem uma hierarquia sobre as relações propostas.

Por sua vez, o ambiente oferece propostas da qual as organizações podem tirar proveito das oportunidades existente no mercado, e ainda concluir as prováveis ameaças que possam distorcer as suas perspectivas e objetivos. Cabem a elas observarem com cautela e abusar do processo de informação, como forma de reduzir as incertezas, diminuindo as chances de risco no futuro.

Como a organização não está só neste ambiente, a sua participação estimula a reação de tantas outras entidades que estabelecem um equilíbrio diante das forças que emergem das infinitas situações encontradas. Em algumas dessas situações, as organizações adotam uma postura de “espectadoras”, motivadas por variáveis que fogem o seu controle e suas normas internas, o que limitam as suas prerrogativas essenciais. . Essas variáveis por sua vez concretizam elementos em vários níveis de obediência, por terem como suas entidades, órgãos disciplinadores, instituições públicas e até países que distribuem suas prioridades na formas de leis constitucionais na intenção de serem cumpridas e respeitadas.

Num ambiente com estas características, podemos chamá-lo de ambiente remoto, assim compreendido por Pereira (1999a, p, 42)

O ambiente remoto de uma empresa compõe-se de entidades, que embora possam não se relacionar com ela, possuem autoridade e domínio ou influência suficientes para definir variáveis conjunturais, regulamentares e outras condicionantes da sua atuação. Exemplos dessas entidades são governos, entidades regulatórias e fiscalizadoras, entidades de classes, associações empresariais, entidades de outro segmento, governo de outros países.

Na contramão da circunstância anterior, preservam-se as reciprocidades sobre as variáveis existentes entre as organizações, e as demais entidades que constroem este ambiente. No entanto, esta reciprocidade muitas vezes se torna unilateral, pois, apresentam como características principais, as negociações propriamente dita, fecundadas nas relações de oferta e demanda, ou seja, são as necessidades de ambas as partes que vão ditar as variáveis conjunturais nesta estrutura, ou vejamos, se em alguns casos as organizações dependem das políticas das demais entidades encabeçadas neste cenário, em outro momento, elas podem ser detentoras das mesmas políticas adotadas. Vale dizer que tanto no controle ou não destas variáveis, quase sempre elas se referem aos mesmos padrões assim mencionados: preço, prazo de pagamentos, prazos de entrega, taxas financiamentos e outras transações do gênero.

A este ambiente com características menos conservadoras podemos chamar de “ambiente próximo”, representado da seguinte forma por Pereira (1999a, p. 43): “o ambiente próximo da empresa compõe-se de entidades que compõem o segmento que atua e compete, tais como: fornecedores, concorrente, clientes, consumidores.”

Para as organizações, o domínio dessas variáveis compromete sensivelmente o seu poder decisório agrupados neste ambiente, as suas entradas e saídas servem como indicadores para medir tal desempenho, nelas, vão ser registradas o grau de dependência diante das outras entidades. Quanto menor for o seu grau de dependência, maior será o poder decisório da organização no ambiente estabelecido.

Numa simulação genérica, evidenciamos na ocasião de suas entradas de produtos das mais variadas formas como: matérias primas, tecnologia, informação, serviços, influem sobre as decisões dos fornecedores destes insumos, quando a importância das organizações para com estes agentes, se mostrarem das mais variadas condições, que identificamos como segue: cliente de maior participação registrados nos faturamentos, poder de consumos das organizações, pontualidade nos prazos de pagamentos etc. Na outra ponta, os produtos acabados e prontos para atenderem as demandas externas, podem afetar as decisões de clientes que são extremamente dependentes de seus produtos, com condições atribuídas como: a organização como única produtora da matéria prima existente, respeito e comprometimento com a qualidade do produto desenvolvido etc.. Torna-se necessário dizer que o processo pode se reverter, pois se as condições se mostrarem ao contrário, menor será o poder decisório das organizações, aumentando sua dependência frente estes agentes.

Com o intuito de esclarecer estas delimitações, a figura 4 converge para um entendimento mais racional sobre os ambientes e seus níveis de relacionamento com as organizações, e suas possíveis variáveis que poderão se apresentar.

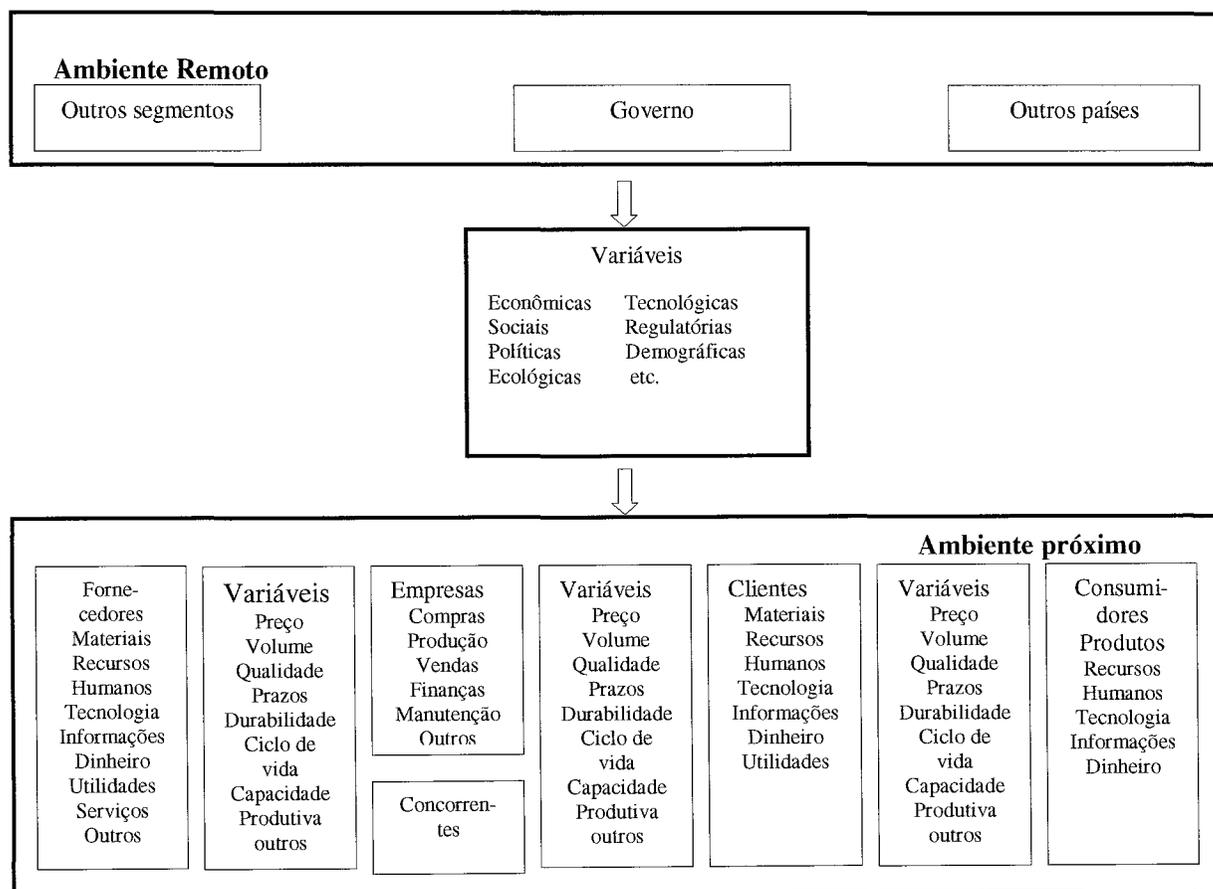


Figura .4 - Estrutura dos Ambientes Estabelecidos e suas Variáveis

FONTE: PEREIRA, Carlos Alberto. Ambiente, empresa, gestão e eficácia. In: CATELLI, Armando. (Coord.) **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica** – GECON. São Paulo: Altas, 1999a. p. 41.

2.2.1.2 A Tecnologia e as organizações

A tecnologia dos instrumentos que delegam melhoria nos processos decisoriais, comportamentais, informacionais envolvidas nas estratégias e alavancagem de resultados das organizações, tem se mostrado como fatores prioritantes, em consequência da dinâmica exercida pelos ambientes, e os mercados nele existentes ditados pelas inovações de produtos e serviços diagnosticados. Resultam também no rompimento de paradigmas que por questões tradicionais, algumas organizações se opõe às mudanças e inovações introduzidas com perspectivas futuras.

Participando deste processo, as organizações buscam complementar suas dinâmicas no mercado por meio de variáveis tecnológicas, que disponibilizam recursos

sintonizados em quase todas as circunstâncias como incremento de apoio às suas dificuldades, não obstante, são percebidas em todas as esferas ambientais não só pelas organizações, mas por todas as outras entidades aqui encontradas. Certamente nos acirramentos entre as organizações e suas concorrentes, o ampliamto tecnológico é um dos fatores primordiais para a aquisição de novas fontes de mercados, atraídos por produtos e serviços com mais qualidade, e outros indicadores de igual relevância.

Por serem um fenômeno extraído do ambiente, as organizações centralizam suas atenções quanto ao aproveitamento das técnicas disponíveis, e absorvem o processo tecnológico por inúmeros motivos e os mantêm como parte incondicional de sua estrutura, por isso examinam as condições tecnológicas extraídas desse ambiente como oportunidades e alternativas, não só para a multiplicação de resultados, mas na contenção dos custos aplicados em seus produtos e demais conjecturas que possam aumentar seus recursos e diminuir seus riscos.

Quanto a esses, os recursos, o ambiente tem se mostrado favorável às alternativas tecnológicas implementadas com o objetivo de atingir níveis máximos em relação aos recursos praticados, a tal ponto, que o nível de informação a disposição das organizações, rompem as barreiras virtuais suprindo todas as expectativas de seus agentes, bem como seu campo operacional a reagirem diante das urgências encontradas e problemas estabelecidos.

2.3 A VISÃO DE CULTURA NAS ORGANIZAÇÕES

As sociedades vivem num processo de mudanças existentes desde o aparecimento do homem. Assistimos em nossos dias contemporâneos, uma revolução de idéias filosóficas, sociais, políticas, econômicas que trazem consigo um aparente sinal do processo histórico envolvendo os indivíduos e as entidades por eles criadas. Os valores encontrados e apresentados como comportamento moral e ético, geraram um retrato normativo do período em que foram validados, pois eram concebidos em suas respectivas épocas, atestados de um procedimento correto dentro da sociedade que o defendia.

Nas organizações, como em qualquer sociedade que se expressa pela vontade de um grupo de indivíduos, a maneira como se interpreta os valores prescritos, se completam pela interação destes indivíduos e a relação que eles tem com os problemas estabelecidos internamente pelas organizações, e as estabelecidas entre ela e o ambiente. Da parte das

organizações, apresentam formas e características diferentes uma das outras, centradas na visão e ação particular das variantes ocorridas em seu ambiente.

Numa associação direta com a situação promovida, as organizações possuem uma cultura própria de sua estrutura formal fundamentadas nas suas crenças e valores transmitidos ao longo do tempo. Defini-la, sugere um conhecimento aprofundado, já que a sua vasta compreensão é absorvida em vários campos do saber. Mesmo assim, tentamos nos esforçar para um entendimento e uma melhor compreensão assumindo o compromisso de respeito aos leitores.

Para Chiavenato (1996, p. 60), a expressão cultura organizacional, “refere-se aos aspectos e crenças que são compartilhados pelos membros de uma organização e que operam inconscientemente, definindo a base costumeira através da qual a organização se vê e visualiza seu ambiente.”

Comparando a visão do autor, tais comportamentos se fazem notar de padrões adotados e elevados a serem interagidos entre os participantes, deixando transparecer algumas de suas evidências no transcorrer das ações produzidas pelas organizações, embora outros comportamentos sejam menos explícitos argumentados pelo subjetivismo que envolve os mesmos participantes dificultando a sua interpretação.

Esses dois comportamentos da cultura organizacional de maneiras opostas, acarretam problemas profundos e quase sempre não são perceptíveis aos agentes externos, pelas próprias características que lhe são atribuídas, isto porque enquanto uma assume carácter mediatista e decisorial nos processos operacionais e administrativos, e, portanto, devem ser diariamente vistos e praticados, a outra, se restringe à aceitação entre os indivíduos, consagrados num ambiente interno, onde a prática ou as leis tidas como “grupais”, sobressaem num processo silencioso, porém constante. Veremos na figura 5, estas condições, e os deslocamentos que a envolvem.

Aspectos Formais e Abertos

Estrutura Organizacional
Títulos e Descrição de Cargos
Objetivos e Estratégias
Tecnologias e Práticas Operacionais
Política e Diretrizes de Pessoal
Métodos e Procedimentos
Medidas de Produtividade Física e Financeira

Componentes visíveis e publicamente observáveis, orientados para os aspectos operacionais e de tarefas.

Aspectos Informais e Ocultos

Padrões de Influenciação e de Poder
Percepções e Atitude das Pessoas
Sentimentos e Normas de Grupos
Valores e Expectativas
Padrões de Interações Informais
Normas Grupais
Relações Afetivas

Comportamentos invisíveis e ocultos, afetivos e emocionais, orientados para aspectos sociais e psicológicos.

Figura 5 - O Iceberg da Cultura Organizacional

FONTE: CHIAVENATO, Idalberto. **Administração dos novos tempos**. 6. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000b. p. 173.

3 A CONTROLADORIA NAS ORGANIZAÇÕES

Afinal, o que é uma Controladoria? O que ela faz? Por que a aproximação dela ainda causa relutância em certos indivíduos?

Essas, e outras indagações são constantemente reportadas por indivíduos que desconhecem o seu papel, apenas a aceitam pelo fato dela compreender as repartições da companhia, sem nunca terem um contato mais próximo com ela, passam suas vidas nas organizações, alguns, estabelecem laços de amizade com os componentes deste setor, pelo menos por meio de uma formalidade qualquer, compradores, supervisores, engenheiros e tantos outros profissionais desenvolvem um tipo de informação com a Controladoria, conversam com os envolvidos, percebem apenas que se trata de um departamento diferenciado, mas não imaginam essa diferença, e se imaginam, desconhecem as verdadeiras proporções atribuídas a ela. O que dizer então daqueles indivíduos que ainda não tiveram essa experiência?

Pensando nisso, a nossa proposta é justamente imbuir o leitor sobre o entendimento dessa área numa leitura de fácil compreensão, haja vista as dificuldades parcialmente introduzidas. No entanto, é dever da pesquisa investigar os teores existentes com um grau de conhecimento envolvente, e principalmente supridor das expectativas pré-estabelecidas por aqueles que de uma forma geral, complementam-se com os mesmos objetivos que a referida pesquisa pretende alcançar.

O alargamento das operações promovidas pelas organizações trouxe no mundo dos negócios, uma elástica revolução na disseminação de seus produtos e serviços, conseqüentemente uma série de mudanças adaptativas embarcaram juntas, entre elas, a descentralização do poder promovido por novas instalações de filiais e unidades em relação ao processo operacional em expansão, a dinâmica dos mercados, e o processo tecnológico e informacional, assumiram para com os administradores e gestores organizacionais, novas tendências quanto à forma de mensurarem as relações econômicas no âmbito da eficácia empresarial. Dessa forma, os controles existentes nessas entidades personificaram numa nova dimensão de conceitos e atitudes, orientados por sistemas de informações que viabilizassem a otimização dos resultados dos gestores econômicos e suas áreas de responsabilidade dentro das organizações.

As condições para isso, implicavam numa nova percepção contábil que a Contabilidade tradicional estava impedida de transmitir, pois essa, embasada nos princípios

fundamentais de contabilidade e reportada a relatórios analíticos e tecnicistas, transportava uma série de dificuldades na gestão administrativa das organizações. As discrepâncias entre as necessidades informacionais requeridas pelos gestores, e o modelo contábil arquitetado, não se faziam entender diante das novas realidades ambientais.

Certa de que alguma coisa teria que ser feita, a Contabilidade, ciência que cuida dos fenômenos patrimoniais, e tem nele, como seu objeto de estudo, buscou complementar seus objetivos na elaboração de instrumentos de apoio não só no processo informacional, como também tratá-los em todas as suas fases de conexão entre o meio ambiente e as organizações. Com os controles exigidos, procurou definir posturas de orientação em todas as áreas que dela necessitam. A característica multidisciplinar da Contabilidade com outras ciências, também ajudou a direcionar parâmetros dentro desse propósito, pois tornaram uma extensão e compreensão de elementos favoráveis ao diálogo com os gestores econômicos.

Essa “avaliação” da Contabilidade enquanto ciência, constata-se de uma nova forma de visão mais atuante e reportada as condições futuras.

Em Almeida; Parisi e Pereira (1999, p. 370) observam que: “Como uma evolução natural desta Contabilidade praticada, identificamos a Controladoria, cujo campo de atuação são as organizações econômicas, caracterizadas como sistemas abertos inseridos e interagindo com outros num dado ambiente”.

A Controladoria tem sua origem como proposta desenvolvida pela Contabilidade, para satisfazer os gestores econômicos de suas necessidades no âmbito empresarial, tendo como campo de atuação, as organizações, e como objeto de estudo, a sua gestão econômica. Orientada a ser gerenciadora de sistemas de informações contábeis com qualidade, a Controladoria ainda incorpora um conjunto de doutrinas multidisciplinares que facilita um entendimento mais relevante entre as informações vindas do ambiente, e seu processo de disseminação nas organizações.

Para Oliveira (1998, p. 27)

Pode-se afirmar que a Controladoria, no contexto da administração financeira, serve como órgão de observação e controle da cúpula administrativa. É ela que fornece os dados e informações, que planeja e pesquisa, visando sempre mostrar essa mesma cúpula os pontos de estrangulamento presentes e futuros que põem em perigo ou reduzem a rentabilidade da empresa.

Como instrumento facilitador de oportunidades, desenvolve ferramentas gerenciais estratégicas visando à melhoria dos resultados econômicos dos gestores e suas respectivas áreas, sem apresentar, no entanto, nenhuma responsabilidade pelos resultados alcançados nestas áreas.

Aliás, a isenção da Controladoria, pelos resultados alcançados pelas áreas de sua responsabilidade, deve ser exaltados na medida que ela apenas contribui na orientação e subsídios informacionais aos gestores dessas áreas, e que esses sim, determinam os valores absorvidos como meio de incrementação de seus resultados.

Esta visão é assim interpretada por Mosimann e Fisch (1999, p. 89):

vários autores qualificam a Controladoria como um órgão de 'staff', já que cada gestor tem autoridade para controlar sua área e se responsabiliza por seus resultados. A Controladoria, portanto, não poderia controlar as demais áreas, mas prestaria assessoria no controle, informando a cúpula administrativa sobre os resultados das áreas.

A mesma interpretação é também ilustrada por Almeida; Parisi e Pereira (1999, p. 372):

A Controladoria é por excelência uma área coordenadora das informações sobre gestão econômica; no entanto, ela não substitui a responsabilidade dos gestores por seus resultados obtidos, mas busca induzi-los à otimização do resultado econômico. Portanto, os gestores, além de suas especialidades devem ter conhecimento adequado sobre gestão econômica, tornando-se gestores do negócio, cuja responsabilidade envolve as gestões operacional, financeira, econômica e patrimonial de suas respectivas áreas.

Das apresentações iniciais destacamos ainda, o carácter autônomo da Controladoria nos procedimentos de suas atribuições tendo em vista a amplitude das informações com eficácia, e que levam a minimizar ou reduzir as dúvidas quanto às incertezas estabelecidas nas áreas de sua responsabilidade. Várias podem ser as razões para autonomia da Controladoria, o fato inclusive de sua aproximação com a alta cúpula diretiva das organizações e os gestores de áreas estratégicas, já é uma prova dessa condição.

Como em todas as áreas componentes de uma organização, a Controladoria para o seu desempenho é provida de uma composição de elementos humanos, que justificam o seu comprometimento com os objetivos de manter um sistema de informação contábil que auxilie a tomada de decisões em vários níveis gerenciais. Os indivíduos assim relacionados em primeiro plano, possuem atividades que vai muito além de manter o controle econômico nos níveis satisfatórios pelos gestores econômicos, pois de uma maneira contínua, deslocam suas atitudes em direção a implementações de ações, promovidas em torno de prováveis cenários e ambientes que as organizações poderão se deparar.

Francia citado por Padoveze (2000, p.120), define este indivíduo como um *controller* e o admite como: “ o *controller* é uma posição de staff incluída na alta administração da

empresa. O *controller* é responsável por todo o processamento da informação contábil da organização.”

Por *controller*, definimos a pessoa, ou melhor, dizendo o contador responsável por coordenar um conjunto de pessoas que igualmente a ele, possuem os mesmos objetivos dentro da ótica de suprir as condições necessárias na manutenção da eficácia dos resultados econômicos, por parte das áreas de suas responsabilidades, e por consequência da própria organização. Como parte das suas principais funções, citamos algumas delas primando pela modéstia de não limitá-las, quanto à desenvoltura deste profissional

Kanitz (1977, p. 7-8) entende por funções do *controller*:

- a) informação: de todos, o mais necessário, o controller deve manter um sistema de informação que qualifique em primeira mão as reais necessidades dos agentes interessados, sem perder no entanto, a sua validade, como reduzir no máximo as incertezas em relação ao evento praticado;
- b) motivação: a aplicação dos sistemas de controle, impactam no comportamento das pessoas envolvidas, ativadas pelas reações emotivas, esses efeitos por sua vez, devem ser percebidos pelo controller, o qual usará de suas habilidades no sentido de transformar em energia positiva todas as formas de compreensão da parte dos agentes envolvidos;
- c) coordenação: por ‘deter’ as principais informações, o controller tem consciência das inviabilidades que podem estar ocorrendo em diferentes fases do processo em qualquer nível ou departamento. Sobre isso, o envolvimento dele em comunicar os responsáveis pela atual situação, não é menos importante do que assessorá-los em soluções que otimizem os procedimentos posteriores;
- d) avaliação: a interpretação dos fatos estabelecidos, merecem uma atenção sucinta por parte do controller, a sua real determinação, implicará em manter os resultados sob o domínio dos gestores, além disso, se o processo de avaliação for negativo, deve esse profissional encaminhar os pontos fracos para que possam ser corrigidos;
- e) planejamento: o estabelecimento de metas pode ser compreendido como a consistência sobre as variáveis estabelecidas e que remetem a um plano onde estas considerações devem ser muito bem analisado pelo controller;
- f) acompanhamento: sem dúvida que o acompanhamento reside no fato verificar as evoluções incididas sobre as operações realizadas pelas áreas e como essas estão se comportando, a ponto de qualquer foco de distorção em relação ao planejamento estabelecido, o controller, pode interferir com medidas saneadoras no cumprimento dos objetivos traçados.

Segundo Mosimann e Fisch (1999, p. 94) o *controller* em função das tarefas que lhe foram atribuídas deve possuir:

- a) entendimento geral do setor de atividade econômica do qual sua empresa faz parte e das forças políticas, econômicas e sociais diretamente relacionadas;
- b) conhecimento amplo de sua própria empresa, sua história, suas políticas, seu programa, sua organização e até certo ponto, de suas operações;
- c) entendimento dos problemas básicos de organização, planejamento e controle;
- d) entendimento dos problemas básicos de administração da produção, da distribuição, de finanças e de pessoal;
- e) habilidade para analisar, interpretar dados contábeis e estatísticos de tal forma que se tornem base para ação;
- f) habilidade de expressar as idéias claras por escrito, isto é na linguagem adequada;
- g) conhecimento amplo de princípios e procedimentos contábeis e habilidade para dirigir pesquisas estatísticas.

Das funções indicadas, há talvez duas que não se apresentam na relação, mas expressam o grau de comprometimento do profissional contábil com a organização: a boa vontade de cooperação, e a humildade de conhecer suas deficiências.

As linhas iniciais quanto a Controladoria, *controller*, e suas funções, ainda que explanadas ao nosso ver, serão reiteradas à medida que a pesquisa avança, pois uma série de detalhes a cerca da matéria, contribuirão para oportunidades mais abrangentes, favorecendo a compreensão simétrica por parte dos leitores. Assim, para começarmos ter uma visão ainda que superficial da Controladoria, a figura 6 em regras básicas, desenvolve uma estrutura mediana, do que seria uma repartição dos setores desta área de apoio, bem como, traduz um pouco das atividades exercidas nestes setores.

Ressaltamos que por se tratar de uma estrutura, possui carácter subjetivo em relação à organização, nesse caso não podemos compará-la como um modelo definitivo.

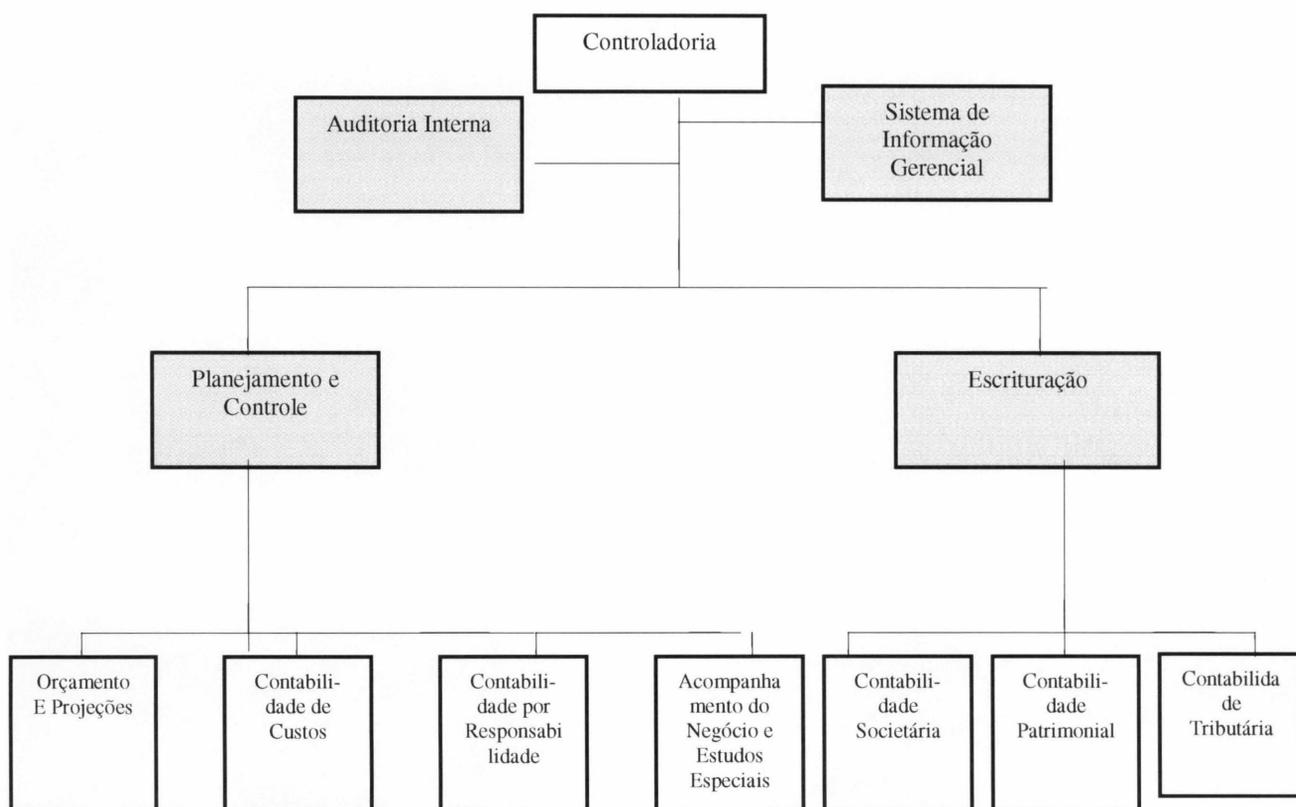


FIGURA 6 - Estrutura da Controladoria

FONTE: PADOVEZE, L. C. **Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 123.

A proposta inicial é identificá-la em duas grandes áreas assim entendidas: uma área de apoio aos alicerces regulatórios do governo e outros usuários que fazem uso de suas

informações, a outra agrupa as funções gerenciais, e que servirão de setores de assessoria aos usuários internos, mais precisamente as áreas estratégicas no processo decisório.

De acordo com a figura, a área identificada como “escrituração”, fomenta os aspectos ligados a informações societárias, fiscais e abriga ainda o controle das situações econômica e financeira da organização, mediante os controles de ativos existentes informados a partir das demonstrações financeiras devidamente publicadas. As informações deste setor também são relevantes a usuários externos, como os acionistas preocupados com os valores de suas ações e que por via de regra, buscam as informações mais atraentes, por seu turno, o setor de tributos, vincula situações onde possíveis operações realizadas pela organização, podem sofrer altas doses de impostos, inviabilizando o processo de “lucros/investimentos”. Deve o *controller*, exercer um profundo conhecimento sobre os impostos territoriais não só na região onde os limites são conhecidos, mas conhecer processos de exportações e demais fases operacionais, que atravessam as fronteiras conhecidas como “domésticas” da parte da organização com outros agentes externos.

O outro foco da estrutura, “planejamento e controle”, cursam todas as fontes que a Controladoria dispõe para antecipar, simular e avaliar possíveis desempenhos em busca dos resultados econômicos.

Esta estrutura será mobilizada quando for requerida pelos gestores, ou ainda quando em fase de implementação. Algumas diretrizes serão testadas, tendo o *controller*, o dever de garantir as conclusões finais avaliados por um laudo técnico e que assegure os interessados da otimização dos resultados. A estrutura apresenta ainda, um setor de orientação e estudos, sobre as iniciativas da organização em face dos negócios que ela desprende no ambiente, e as alternativas que o mesmo ambiente julga ser negociável a ela, cabe à Controladoria, estabelecer parâmetros onde as variáveis encontradas serão avaliadas e cruzadas com outras informações.

A auditoria interna por sua vez promove um rigoroso acompanhamento das licitudes internas da organização, onde os relatórios são devidamente analisados com vistas ao aprimoramento e recomendações mediante visto de insatisfação por parte do *controller*, o qual, deve propor medidas sugestivas na reorganização do quadro avaliado. Apesar de apresentado como parte da estrutura da Controladoria, existem divergências quanto à sua alocação na referida estrutura. Alguns estudiosos promovem críticas quanto ao seu envolvimento direto com a Controladoria, analisam que apesar de apresentarem

“semelhanças” em seus objetivos, deixam transparecer maneiras diferentes de realizarem suas tarefas, causando eventuais transtornos entre as funções.

Oliveira (1998, p. 28 - 29) ressalta com competência tal esclarecimento:

A auditoria exerce uma função de assessoria, como órgão *se staff*. Nessa função, a auditoria não exerce qualquer tipo de autoridade sobre os demais departamentos, podendo apenas recomendar, jamais impor, qualquer tipo de controle e outros procedimentos administrativos. A Controladoria por sua vez, tem como obrigação, entre outras tarefas, manter um controle efetivo sobre os gastos das demais áreas.

Onde para o autor:

A diferença mais importante, no entanto, reside no fato de que a Controladoria deve se caracterizar como processo contínuo de identificação, de mensuração e de comunicação de informações para subsidiar as tomadas de decisão. Sua função básica é suprir seus ‘clientes internos’ de informações adequadas para a gestão econômica, financeira e operacional da empresa. Em outras palavras, a Controladoria deve ser ‘o grande banco de dados’ a serviços dos gestores da empresa.

“A auditoria interna, por sua vez, não oferece esses serviços aos seus usuários. Não se enquadra nos seus objetivos e nem teria condições para tal, tendo em vista que um sistema de informações é algo complexo e caro.” (OLIVEIRA, 1998, p. 29)

A nossa interpretação favorece as duas colocações isto é: a separação do setor de auditoria devido aos fatos evidenciados, são justificáveis à luz de conhecimentos mais consistentes, mas também não reprovamos sua alocação na estrutura da Controladoria. Entendemos, porém, que as características das organizações, exercem um papel decisivo frente ao dilema apresentado, o “problema”, estaciona muito mais nas concepções culturais e filosóficas da alta administração, desempenhada por diretores e presidentes, do que no âmbito administrativo das funções. Enfatizamos, que independente da integração destes dois setores juntos, ou em estruturas separadas, mais importantes para a organização, é a combinação de profissionais comprometidos e conscientes com as responsabilidades que lhes são atribuídas.

Essencial que se diga, que qualquer que seja as razões para que gestores econômicos, e demais usuários interessados em qualquer tipo de serviço por parte da Controladoria, esta,deverá estar provida de um sistema de informações que conduzam todos estes agentes à satisfação plena de seus interesses.

Ainda que as propostas de entendimento da Controladoria sejam todas de valores relevantes, há a necessidade de envolvê-la em dois segmentos distintos, que são retratados como ramo do conhecimento e unidade administrativa. Esse discernimento por sua vez, reside na forma, e as orientações de que ela utiliza, para atender não só as ações de que as

organizações praticam, mas moldar os artifícios praticados pela Controladoria, quando esta for reportada às atitudes dos gestores econômicos na tomada de suas decisões.

Intitulada como uma agregação de conhecimentos e doutrinas advindos de outras ciências, a Controladoria presta sua contribuição nas explicações dos fenômenos apresentados, condicionadas ao conjunto de leis e princípios, os quais a delegam definições mais claras quanto aos conceitos e procedimentos, empregados na construção da eficácia econômica pelos gestores administrativos.

Ilustramos esse indicativo nas visões de Mosimann e Fisch (1999, p. 99):

Sob esse enfoque, a Controladoria pode ser conceituada como o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e, principalmente a Contabilidade, que se ocupa na gestão econômica das empresas, com a finalidade de orientá-las para a eficácia.

Do mesmo modo, se faz esse entendimento, apresentados por Almeida; Parisi e Pereira (1999, p. 370):

A Controladoria enquanto ramo do conhecimento, apoiada na Teoria da Contabilidade e uma visão multidisciplinar, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção dos sistemas de informações e modelo de gestão econômica, que supram adequadamente as necessidades informacionais dos gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas.

A rica contribuição que as ciências relacionadas oferecem a Controladoria, faz parte de um conjunto de conhecimentos intelectuais, que vão interagir na complexidade e orientações, formulados nos modelos decisoriais nos atendimentos aos gestores. As dosagens estabelecidas quanto ao nível de aproximação dessas ciências, com os principais quadros associativos, entre os enfoques econômicos, e o conjunto de informações necessário ao seu alcance, caberão, a Controladoria filtrá-las de maneira inteligível e compreensível à medida que tornar necessário.

O acompanhamento do nível hierárquico quanto aos escalões existentes na organização, também se fundamenta como prioridade na interseção das ciências auxiliares. Isso se explica pela responsabilidade da Controladoria, em assessorar diversas áreas, e nem todas possuem os mesmos graus de dificuldades.

Logo, situações onde os planos estratégicos na tomada de decisão se fazem mais consistentes, a incidência da ciência da Administração se fará mais pertinente aos gestores e diretores administrativos, do que um acompanhamento da ciência da Psicologia, por exemplo. Por outro lado, a mesma Psicologia pode ajudar no tocante aos comportamentos e atitudes dos

gestores, e envolvidos com as informações prestadas, quando estes são fortemente influenciados, por decisões quanto a novos padrões de desempenho compatíveis a novos planos de ação. Convém lembrar, que é função do *controller* em diagnosticar as situações previstas, e abordá-las com firmeza e habilidade em suas atitudes.

Quanto aos subsídios oferecidos pela Teoria Contábil, sem dúvida irá completar os esforços que a Controladoria precisará em meio aos estudos em diversos aspectos, sempre voltados a visões econômicas, manifestadas por meio de modelos de gestão e a necessidade de um sistema de informações compatível com os interesses dos gestores

No entanto, ressaltamos que a reunião dessas ciências no alcance da Controladoria, resulta apenas uma parte da compreensão dos fenômenos e suas relações com a organização. Entendemos que ao qualificar a gestão econômica como objeto de seu esforço, implicamos em lidar com pessoas, pois essas, fazem parte incondicional e essencial do sistema corporativo, e como tais, são suscetíveis de sentimento, valores e toda uma esfera de expectativas que as conduzam no espírito de suas satisfações profissionais e motivacionais.

A Controladoria deve reunir condições, para que os procedimentos e conceitos aplicáveis, estejam ensejados na habilidade que os profissionais das áreas econômicas dispõem e mentalizam como certo e oportuno. Por outro lado, a elaboração de modelos de gestão, apresentados pela Controladoria, como viabilização econômica eficaz, persiste no respaldo e compreensão das vias culturais, de crenças e valores da organização, que por sua vez, estão mais enraizadas do que as estabelecidas administrativamente.

A abordagem agora consiste em focar a Controladoria como unidade ou área componente de um sistema maior: a organização, que como em todas as áreas, desenvolve seus produtos e serviços com vistas a garantir informações relevantes no processo decisórios dos gestores. Dessa forma firmamos um compromisso de investigar seus esforços, no comprometimento da eficácia econômica, avaliando os processos por ela ministrados. Não menos importante, está os requisitos para que o profissional da área de Controladoria, o *controller*, precisa para desempenhar suas tarefas com eficácia dentro das normas concebidas.

As definições sobre a Controladoria como unidade administrativa se fazem em vários níveis de aceitação.

Mosimann e Fisch (1999, p. 88) alertam para o seguinte comentário:

O órgão administrativo Controladoria, tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção de eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos e assegurar a eficácia empresarial, também sob os aspectos econômicos, por meio da coordenação dos esforços dos gestores das áreas.

Por sua vez Almeida; Parisi e Pereira (1999, p. 371) seus conceitos são ouvidos da seguinte forma:

A Controladoria vista como Unidade Administrativa é responsável pela coordenação e disseminação desta Tecnologia de Gestão - quanto ao conjunto teoria, conceitos, sistemas de informações – e também como órgão aglutinador e direcionador de esforços dos demais gestores que conduzem á otimização do resultado global da organização.

Certamente, as definições rumam às mesmas proporções, em que a validade da Controladoria como unidade ou área fornecedora, e gerenciadora de informações relevantes, visam à eficácia das áreas sobre a sua coordenação, pois cooperam com seus recursos e esforços para que os efeitos sejam sentidos numa esfera global, onde a preocupação se estabelece em todo o processo de atividades da organização e que tem a meta de equalizar a eficácia empresarial de uma maneira ótima.

Para assegurar tais desafios, suporta sistemas de informações contábeis como instrumento de gerenciamento, os quais consistem em banco de dados atualizados, confiáveis e condizentes com as exigências requeridas pelos gestores. Como órgão envolvido diretamente às ações das atividades empresariais, possui ainda a característica de integradora entre as demais áreas, aumentando a comunicação e facilitando o desempenho das operações.

A que se dizer, porém, que o preparo que o *controller* deve ter quanto ao conhecimento da organização, e suas fontes de garantia de resultados, são de fundamental importância na qualidade do mesmo.

Heckert e Wilson citados por Mosimann e Fisch (1999, p. 95 -96), atribuíram ao *controller*, princípios na execução de suas tarefas na garantia de sua eficácia:

- a) *Iniciativa*: a antecipação aos problemas é fundamental. O *controller* deve ter uma visão onde as informações oportunas e atentas sejam complacentes com as necessidades dos gestores e as áreas afetadas;
- b) *Visão Econômica*: a habilidade de captar efeitos econômicos contrários aos objetivos dos gestores e suas áreas, sugere ao *controller*, construções de alternativas, com propósitos de alavancar o desempenho econômico;
- c) *Comunicação Racional*: a abreviação das interpretações informacionais deverá constar na característica do profissional de Controladoria, sem é claro, deixar de passar o conteúdo compreensivo aos gestores e as áreas de alcance;
- d) *Síntese*: a pré-disposição do *controller* em trabalhar com gráficos e planilhas que minimizem as dificuldades dos usuários da informação, se faz necessário, alguns

- índices podem atuar como medidas de desempenho com relação aos resultados apresentados em face do que havia sido planejado;
- e) *Visão para o Futuro*: procede da facilidade que o *controller* dispõem em avaliar desempenhos ou rotinas, que poderão ser incrementadas em ações favoráveis a estágios futuros;
 - f) *Oportunidade*: as flexibilidades que as organizações mantêm com os ambientes, delegam ações quase instantâneas na esfera dos negócios. O *controller* deve estar atento às mudanças e informar com antecipação, medidas que podem auxiliar as estratégias ou ações da organização. Em muitos casos a ação oportuna contribui na redução de custos, vantagem competitiva e muita outras decisões;
 - g) *Persistência*: as normas e medidas colocadas pela Controladoria para que o processo corra sem distorções, devem ser seguidos pelas áreas. Qualquer atropelo neste sentido, o *controller*, deve reagir desempenhando um papel de monitoramento das procedências administrativas e operacionais, sem levar em consideração as críticas quanto à sua ação;
 - h) *Cooperação*: na Controladoria, as ações em prol dos resultados devem ser uma constante, o auxílio às áreas debilitadas ou com dificuldade na alavancagem de seus resultados, deve ser suportado pela Controladoria. O *controller* não medirá esforços para que a situação se normalize;
 - i) *Imparcialidade*: independente dos resultados apresentados pelas áreas, o *controller* deve comunicar os dirigentes da organização e informá-los da situação existente, pois a consciência deste é zelar pela otimização da organização como um todo;
 - j) *Persuasão*: caracterizada pela habilidade humana que o *controller* deve ter nos diálogos com os gestores, quando de suas sugestões para um melhor desempenho das áreas, convidando estes gestores, a uma atuação em conjunta com as sugestões propostas;
 - k) *Consciência das Limitações*: apesar de gestor das informações, o *controller*, quando necessário deverá ir até os canais mais convincentes de suas possíveis dúvidas, pois como todos os indivíduos, pode cometer erros. Quanto às formas subjetivas das áreas gerenciadas, também não poderá interpor pois não compete a ele tal decisão;
 - l) *Cultura Geral*: o conhecimento de várias fronteiras a níveis nacionais e internacionais, valorizando situações políticas, econômicas e sociais, dão a esse

profissional, uma credibilidade quanto às suas idéias e opiniões sobre os principais acontecimentos acerca dos horizontes ambientais que afetam a organização;

- m) *Liderança*: sem o espírito de líder e sabedor de suas atitudes, o *controller* corre o risco de comprometer o seu trabalho em face da descrença e descaso pelos integrantes do sistema organizacional, tanto pelos gerentes econômicos, quanto pelo conjunto de demais contadores que atuam com ele;
- n) *Ética*: os valores morais a princípio espelham este profissional, tendo ele a obrigação de interagir-se em todas as esferas numa conduta profissional séria e reconhecida por todos.

O aperfeiçoamento da área de Controladoria nas organizações comprova os estágios que essas entidades se preocupam, à medida que, as ações dos ambientes lhe trazem alternativas de riscos, obrigando-as a competirem em cenários flutuantes e imprevisíveis. Os agentes destes ambientes relacionam-se com as organizações e se completam entre si, onde as etapas devem ser rigorosamente examinadas, e dialogadas, cabendo a Controladoria dimensionar estas “situações” apresentadas, e colocá-las à luz do conhecimento técnico aos gestores sobre as possíveis precauções a considerar.

Até aqui, introduzimos o estudo da Controladoria em aspectos amplos, sem, contudo, analisá-la mais especificamente dentro das recomendações necessárias. Achamos justo afinal, incorporá-la dentro das premissas de como ela, órgão gerenciador de informações, distribui seus produtos e serviços dentro dos principais modelos e planejamento das organizações, para que essas atinjam sua eficácia plena.

3.1 A CONTROLADORIA E OS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS DAS ORGANIZAÇÕES

3.1.1 Modelo de Gestão

A partir de agora uma nova fase será integrada à pesquisa, a abordagem inicial aponta para os procedimentos que se inserem nas organizações quando da proposta de como, ou de que forma, elas podem ser geridas, e as regras para que isto aconteça. Posterior a isto,

todos os processos serão apresentados com o mesmo intuito, porém no plano das áreas das organizações. Conseqüentemente, veremos o papel da Controladoria em desenvolver e acompanhar processos, que visam à otimização dos resultados econômicos, e como ela intensifica suas diretrizes neste objetivo.

Quando caracterizamos as organizações como sistemas abertos, ou seja, com relações externas voltadas ao seu meio ambiente, de certa forma para melhor visualizá-las, dividimos o sistema organizacional em vários outros subsistemas menores, os quais terão pela ação do homem a capacidade de interagirem para cumprirem o mesmo objetivo. Nestes subsistemas, encontramos o subsistema institucional, já apresentado anteriormente, o qual reflete os valores subjetivos que os acionistas, sócios, ou empresários externam como visões daquilo que eles acreditam como fruto de sua formação moral e social.

O modelo de gestão possui suas estruturas no subsistema institucional das organizações, e é, regido pelas concepções subjetivas dos acionistas e demais membros de um conselho maior, os quais externam seus sentimentos de valores, e idéias sem que precisem relatá-los formalmente.

Para Mosimann e Fisch (1999, p. 29)

Entende-se, assim modelo de gestão, como sendo a representação abstrata, por meio de idéias, valores e crenças, expressas ou não por meio de regras que orientam o processo administrativo da empresa. O modelo de gestão envolve: objetivos princípios organizacionais, princípios de delegação de poder e princípios de avaliação de desempenhos.

Numa primeira aparência, constatamos que a formalidade do modelo de gestão, não expressa a unanimidade sobre aqueles que dele decidem construir um método, ou uma prática que personalize as ações sobre as tomadas de decisão, mediante as transações ocorridas nas organizações, muito embora, a responsabilidade daqueles que decidirão sobre os rumos da organização deverão estar bem esclarecidas.

No modelo de gestão instituído pela entidade econômica, os gestores, são elencados das decisões a tomarem em favor dos objetivos a serem perseguidos, e como tal, são responsáveis por seus atos e conseqüência no relacionamento da organização com o meio exterior, e por que não dizer também internamente, pois o envolvimento de todas as áreas se faz necessário na construção da eficácia empresarial, e por isso, devem estar ajustados também neste sentido.

Essa responsabilidade deve ser tratada da melhor forma possível, e levar os indivíduos a um grau de respeito e dignidade para com todos os envolvidos, sem, portanto, levar em consideração, as hierarquias existentes dentro da organização. Emprestamos de

Passos (2004, p.167) esta atitude que se identifica como. “ A responsabilidade é uma atitude humana, que exige escolha, opção livre e consciente. As pessoas precisam tomar consciência da dimensão de seus atos, a quem eles poderão ser úteis ou prejudiciais e se posicionarem de forma transparente e conseqüente.”

A Controladoria se apresenta como gestora do suporte informacional a estes gestores, com a intenção de auxiliá-los para que os mesmos atinjam seus objetivos no decorrer dos processos, os gestores devem, no entanto, requisitar de forma clara e objetiva suas necessidades gerenciais e operacionais, com o máximo de esforço para que não venham a distorcer seus desempenhos. O compromisso da Controladoria neste sentido, se torna apenas de ouvir as propostas destes indivíduos, quanto às suas deficiências e tentar elaborar planos para que as mesmas desapareçam ou diminuam consideravelmente.

Sendo assim, não compete ao *controller*, criar medidas por conta própria para sanar possíveis dificuldades. A sua capacidade de consciência e integridade profissional, não se incorpora quanto ao processo de tomada de decisão, a sua condição de mensurar as informações de forma clara e objetiva, já dão conta de sua habilidade e envolvimento.

Na busca de novas observações sobre o modelo, Perez Junior; Pestana e Franco (1997, p.12) discorram que: “O modelo de gestão representa os princípios básicos que norteiam uma organização e serve como referencial para orientar os gestores nos processos de planejamento, tomada de decisões e controle.”

Numa segunda leitura, percebemos as primeiras preocupações do modelo quanto aos aspectos operacionais e gerenciais das organizações, e suas transações econômicas com o ambiente. Nele as iniciativas de treinamento aos gestores se fazem explícitas, pois o entendimento destes, sobre a forma como a empresa distribui seus recursos é de fundamental importância na continuação dos negócios.

O modelo de gestão insere em seu plano, outros motivos para a sua correta relevância e aplicação assertiva quanto às suas propostas, pois está em jogo muito mais que operações, processos com os gestores, e tantas outras delegações e responsabilidades. Há uma infinidade de mandamentos que o modelo deve atender, isto se faz perceber, pelo carácter predominantemente aberto que as organizações se manifestam, e por sê-las assim, o ambiente também deverá refletir em suas premissas básicas. Guerreiro citado por Padoveze (2000, p. 38 - 39), preocupa-se em editar alguma dessas verdades, onde o autor coloca suas observações sobre o modelo de gestão não só sobre as atitudes internas das organizações, como se preocupa também na verificação de seu ambiente.

O Modelo de gestão é caracterizado como um subsistema do Sistema Institucional, correspondendo a um conjunto de princípios a serem observados que assegurem:

- a redução do risco do empreendimento no cumprimento da missão e a garantia de que a empresa estará sempre buscando o melhor em todos os sentidos;
- o estabelecimento de uma estrutura de operação adequada que possibilite o suporte requerido às suas atividades;
- a orientação geral dos esforços através de um estilo e 'filosofia' de trabalho que criem atitudes construtivas;
- a adoção de um clima motivador e o engajamento de todos, principalmente os gestores, em torno dos objetivos da empresa e de suas atividades;
- a aferição se a empresa está cumprindo sua missão ou não, se foi feito o que deveria ter sido em termos de produtos, recursos e esforços, e se, o que não foi, está sendo corrigido ou aperfeiçoado;
- o conhecimento do comportamento das variáveis relativas ao ambiente externo e interno e suas tendências, do resultado da avaliação de planos alternativos e de ação e das transações/eventos ocorridas em cada período e de onde e no que 'as coisas' não ocorreram satisfatoriamente.

Na visão sistêmica do modelo de gestão, por hora, encontramos os elementos que dele fazem parte para uma implantação consistente, e ao mesmo tempo atenta às variações que poderão ocorrer nas esferas ambientais, ou internas às organizações. No entanto ainda estamos parcialmente sincronizados com tal modelo, outras peculiaridades que o cercam, serão relatados pela pesquisa, por conta, ilustramos uma visão de modelo de gestão conforme figura 7.

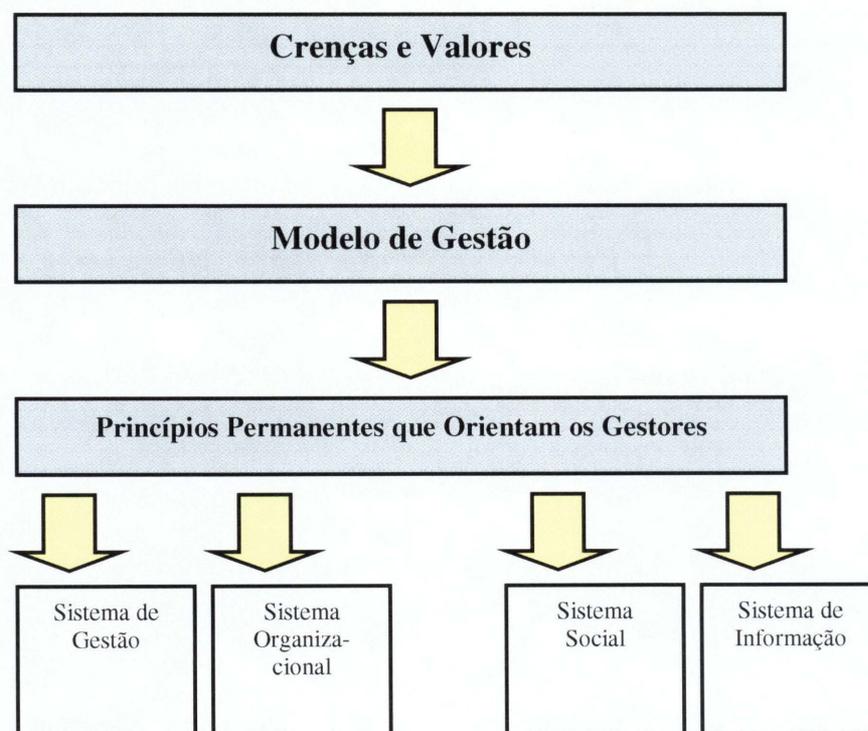


FIGURA 7 - Visão Sistêmica do Modelo Gestão

FONTE: PARISI, Cláudio; NOBRE, Waldir de Jesus. Eventos, gestão e modelos de decisão. In: CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. São Paulo: Atlas, 1999. p. 112.

As caixas da figura indicam os demais subsistemas, e dentro deles estão características que concerne à organização, disseminar seu rol de atividades. Observamos que todos estes subsistemas de alguma forma interagem entre si, formando uma cadeia de valores única em prol do sistema maior.

Destacamos por último a disposição do modelo de gestão em dividir-se em; gestão operacional, gestão financeira e gestão econômica, esta divisão de atividades na verdade irá propor as situações bem definidas, quanto aos rumos tomados pelas operações das organizações, bem como, quem, ou quais os gestores estarão à frente dessas operações no âmbito de cada modelo.

3.1.1.1 Modelo de gestão operacional

As exterioridades que a organização estabelece com o meio ambiente, fornecem a elas *inputs*, ou entradas de insumos não só de matéria prima essencial na sua produção, como alimenta uma série de emergências necessárias a todas as atividades de suas áreas estratégicas. Assim, identificamos não só a área de produção, mas áreas como logísticas, compras, finanças manutenção, e outras que consomem energia para poderem executar suas tarefas diárias. Por outro lado, identificamos os *outputs*, como saídas dos insumos ora processados no interior da organização e que foram transformados em produtos e serviços, estes por seu turno, serão transferidos à sociedade como resposta ao ciclo econômico que rege a organização e o seu meio ambiente.

Na gestão operacional, esta sincronia entre *inputs* e *outputs*, revela muito mais que operações de entradas e saídas, na verdade, buscam uma maneira eficaz de equalizar as forças quanto à qualidade dos resultados operacionais de cada área em relação a seus produtos e serviços propriamente ditos, nesse sentido, tal modelo deverá conter diretrizes alternativas quanto, aos meios necessários para que os gestores operacionais executem as tarefas com o mínimo de distorções possíveis. Para uma avaliação inicial, podemos engajar algumas normas no modelo de gestão operacional, que se bem estabelecidas contribuirão para os desempenhos dos gestores e suas respectivas áreas operacionais.

Entendemos que as forças que movem os ambientes externos onde está localizada a organização, refletem a principal preocupação que deve ter um modelo de gestão operacional quando constituído. Diante da velocidade como os fatos acontecem, as variáveis tecnológicas, informacionais, humanas, sociais, políticas, demográficas, e tantas outras, fogem do controle

interno da entidade, a qual, se vê passiva na evolução e revolução dessas variáveis. As alternativas quanto à construção de um plano que assimile os impactos causados por essas variáveis, irão diminuir os choques decorrentes de seus efeitos, sendo que qualquer operação que se possa dar início ao seu processo, os gestores já tenham em mãos, as possíveis alternativas de conduta quanto ao modo de como se adaptar à nova forma de apresentação de algumas das variáveis expostas.

Este processo de construção de alternativas recruta a Controladoria, numa verificação de segmentos dos principais pólos onde as áreas operacionais demonstram seus interesses, ou intensificam suas deficiências, assim, o *controller*, assumirá o papel de compreensão dessas variáveis externas, pois consiste neste profissional, uma capacidade intelectual e social em condições de entender os motivos que fatores externos, perturbem ou oscilem os processos das áreas operacionais da organização, ao passo, que as informações coletadas pelo *controller*, serão colocadas com clareza e transparência aos gestores, tendo estes, as condições ideais para a tomada de decisão. Aos gestores, a aplicação correta de suas necessidades quanto aos prosseguimentos de suas áreas de responsabilidades, favorece as opções que o *controller* terá, quando este tiver de posse de várias informações, e quais delas, deverão repassar.

Do ponto de vista interno, as variáveis encontradas, são passíveis de serem controladas, exigindo, no entanto um grau de conhecimento por parte do gestor, do qual espera-se um conceito prévio de suas profundidades e impacto, isso se dá em parte das rotinas estabelecidas sobre as etapas dos processos, em que as áreas operacionais já possuem habilidade suficiente em todas as fases dos insumos produzidos.

Percebemos de que, a comunicação entre estes dois entes, o *controller*, e o gestor, devem seguir uma sincronia em níveis verbais e intelectuais, que conduzam como ponto chave, a excelência na linha de produtos e serviços das áreas operacionais, evitando possíveis oscilações despercebidas, mas que poderão comprometer a estabilidade do negócio empresarial.

3.1.1.2 Modelo de gestão financeira

Certamente os encaixes financeiros disponíveis para as operações diárias na organização, são fundamentais para mantê-la num equilíbrio considerado por ela harmonioso e de ótimo nível. Assim os gestores dessa área, tomam suas decisões, com objetivos que não fujam do controle de suas mãos, em benefício de alguma área específica, mas sim decidem

sobre aqueles que estão vinculados com um objetivo geral, ou seja, acima de todas as necessidades de qualquer parte da organização, está, o objetivo dela como um “todo”, a preocupação dos gestores em cumpri-la de forma uniforme e eficaz se faz em primeiro plano.

Para isso, os gestores contam com outros agentes que operam paralelamente às suas reivindicações financeiras e fomentam com estes agentes, quantidades expressivas no montante monetário de suas necessidades. No ambiente externo, se encontram todos estes agentes, os quais podemos dividi-los em três categorias: a primeira, identifica os clientes que se revezam em obter os produtos prioritários também no seu prosseguimento e em manutenção com o sistema.

Normalmente a carteira de clientes de uma organização de grande porte, traz uma variedade de características próprias de cada um desses agentes, que por sua vez, determinam o fluxo das entradas de caixa, numa ordem que não estabelece a uniformidade, como padrão necessário às pretensões da área financeira. Muitos são os fatores que afetam os valores de entrada por parte da organização em relação a estes agentes, entre eles, citamos os atrasos nas duplicatas recebíveis, índices de inadimplências, prazos de recebimentos diferenciados, variações cambiais atípicas, medidas políticas que dificultam a vida desses clientes, sem contar com a cultura de cada um desses agentes, quanto à visão que se tem da obrigação de seus compromissos.

Na segunda etapa, encontramos os fornecedores, que disponibilizam os recursos necessários para a participação da organização nos negócios envolvendo o seu ambiente. Neles figuram o fluxo das saídas de caixa, identificados nos prazos de pagamentos, concebidos no momento da efetivação das compras da parte da organização. As condições se invertem em relação aos clientes, pois como nas organizações, estes, os fornecedores, tentam honrar seus compromissos e assim continuarem seu ciclo natural dentro do sistema, sendo que as operações mobilizadas entre as organizações e estes agentes, norteiam, para uma disformidade de prazos que trazem à gestão financeira, um “quebra cabeças” no momento de seus compromissos serem também honrados com estes agentes.

Diferente dos primeiros agentes, os fornecedores recebem, ou pelo menos deveriam receber, uma atenção especial quanto às atitudes da organização. Alguns deles estabelecem laços estreitos em relação à disponibilidade de seus produtos e serviços, outros, primam pela qualidade e respeito aos prazos de entrega, há ainda os que se apresentam como único no mercado, como detentores da matéria prima essencial, ou serviço específico às necessidades individuais da organização, os gestores financeiros por seu turno, devem ter uma visão

completa dessas observações no momento das decisões a serem tomadas, um acompanhamento amplo destas prerrogativas se torna oportunamente viável na definição destas instâncias. A ruptura com fornecedores “chaves”, por não cumprimento das obrigações pelas organizações, não só arranhará a sua imagem no ambiente, como, o processo operacional de suas atividades poderá sofrer desvios quanto à qualidade de seus produtos.

Os investimentos que a organização otimiza como parte substancial de sua estrutura funcional, é encarada pela gestão financeira como recursos financeiros de partes externas do sistema organizacional, e são entendidos assim como a terceira etapa de agentes a operar paralelamente com a organização. Os recursos vindos destes agentes se propagam em várias linhas, a saber: instituições financeiras, bancos privados, governamentais, acionistas, e outras fontes, que irão financiar os capitais necessários não só em investimentos no complexo industrial da organização, como celebram reforço de caixa caso a situação assim determinar.

As fontes, quanto aos recursos monetários requeridos pela organização, se apresentarão em inúmeras condições e combinações. A gestão financeira deverá se ater aos melhores mecanismos de mercado quanto às exigências apresentadas, a aquisição de recursos financeiros por parte da organização, podem estar refletidos em dois momentos distintos, sendo que a forma como são adquiridos estes recursos, podem desequilibrar patrimonialmente a organização, mediante o aumento dos capitais de terceiros. Na outra ponta, no momento da aquisição desses, a gestão financeira deverá ter a percepção e distribuição eficiente destes fundos, onde a preocupação dos gestores está na disseminação destes recursos em prol do objetivo máximo da organização, e não de uma área específica.

Passadas as considerações sobre os agentes que participam com a organização com intenções diversas às suas, ressaltamos que os gestores financeiros deverão interagir-se em todos estes segmentos, inclusive dimensionando propostas de áreas como compras, vendas, projetos industriais, bem como, assimilarem de forma contínua todas as variações de mercados, envolvendo juros, taxas do dólar, fragmentação de setores privados como bancos, corretoras, interferências fazendárias. O modelo de gestão financeira deve apresentar subsídios necessários a estas perspectivas e introduzi-las diante das várias situações que possam ser vivenciadas pela organização, refletida em seus gestores.

A participação da Controladoria reside no suporte informacional. que priorize tais iniciativas preconizadas pelo modelo de gestão financeira, da mesma forma, o *controller*, deve estar apto nas interpretações vindas do ambiente, analisando-as e interpretando-as de maneira que facilitem as antecipações dos gestores com relação às suas decisões.

Alguns instrumentos contábeis se integram no programa de auxílio no subsídio às informações prestadas aos gestores financeiros, entre eles, os índices de prazos médios de recebimentos, prazo médio de compras, prazo médio de renovação de estoques, podem sutilmente reagir às necessidades estratégicas por parte da gestão financeira. Do mesmo modo, lembramos que o mais importante para estes agentes financeiros, seja, de como administrar bem o capital de giro da organização.

Outro elemento que poderá ser disponibilizado pela Controladoria, em função das atividades financeiras, se dá por conta da Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC). Esta ferramenta, se bem alocada, e intensivamente explorada em treinamentos por parte do *controller*, servirá no auxílio de importantes informações, sobre os comportamentos operacionais, financeiros e de investimentos da organização e suas áreas.

3.1.1.3 Modelo de gestão econômica

Como parte da visão que se tem de modelo de gestão, nossa intenção se faz agora em contemplar a última de suas subdivisões: o modelo de gestão econômica. Comparado entre os outros modelos, é destacado como o mais importante, por agregar as outras atividades que fazem parte dos modelos anteriores, do seu profundo entendimento, compreenderemos conceitos que serão úteis daqui a diante na perspectiva de orientação da pesquisa.

A gestão econômica é fundamentada na construção do resultado econômico perseguido pela organização, e apresenta como consequência, a comprovação de sua eficácia, sendo que muitos indicativos são atribuídos como parâmetros, para o uso correto de suas medidas. Apesar de, em alguns capítulos o termo “eficácia” tenha aparecido com frequência, achamos oportuno conceituá-lo neste que se apresenta à gestão econômica.

De acordo com Mosimann e Fisch (1999, p. 31):

A eficácia consiste na relação resultados pretendidos/ resultados obtidos da atividade principal de uma empresa. Pressupõem um desempenho, ou seja, a execução de uma tarefa. A comparação das expectativas preestabelecidas com o desempenho ocorrido tem como consequência um julgamento do resultado obtido para aferição das divergências e suas causas.

A razão encontrada dos resultados apresentados tem como coerência, expressar, o fluxo de atividades envolvendo as operações da organização, e se essas atividades se fizeram satisfeitas em torno de suas expectativas, avalia ainda, um contexto onde um corpo de procedimentos foi desenvolvido para atingir seus objetivos, dessa acariação, outras etapas poderão ser introduzidas caso o resultado esperado, ou seja, a eficácia não se concretize.

São muitos os conceitos de eficácia, alguns são remetidos a outros valores que por si só já bastariam para informar o seu teor. Bio citado por Pereira (1999a, p. 65) vai mais longe, pois difere também a eficácia da eficiência. Segundo o autor:

‘Eficácia diz respeito a resultados, a produtos decorrentes de uma atividade qualquer. Trata-se da escolha da solução certa para determinado problema ou necessidade. A eficácia é definida pela relação entre resultados pretendidos/resultados obtidos. Uma empresa eficaz coloca no mercado o volume pretendido do produto certo para determinada necessidade. Eficiência diz respeito a método, a modo certo de fazer as coisas. É definida pela relação entre volumes produzidos/recursos consumidos. Uma empresa eficiente é aquela que consegue o seu volume de produção com o menor dispêndio possível de recursos.’

Para o autor

Ao se considerar uma empresa como sistema aberto, a sua eficácia como um todo é entendida como a capacidade de atender quantitativa e qualitativamente e determinada necessidade do ambiente. A eficiência refere-se á quantidade de recursos despendidos no processamento interno ao sistema para produzir um volume de produtos, bens ou serviços.

Este conceito nos reflete a uma análise mais concreta e contundente, pois apesar dos termos se parecerem, as diferenças se sobressaem em seu conteúdo. As contradições entre eficácia e eficiência podem conduzir a informações equivocadas, acrescentamos, no entanto, que se o conceito de eficácia, nos remete a dimensões nos níveis de resultados econômicos das organizações, o mesmo não se pode dizer de eficiência, pois este último expressa apenas a redução de seus custos, orientados à maximização de sua produção. Nesta lógica de ações, percebe-se que na eficácia, entre os indicativos que lhe confere evolução, a eficiência, se faz uma delas, dessa forma ressaltamos que uma empresa poderá ser eficiente, sem contudo, demonstrar a eficácia em seus negócios.

Em curto prazo, o conceito de eficácia pode representar medidas ou indicativos de que a organização precisa para apurara-lo, conseqüentemente viabilizará a incidência ou não de seus resultados econômicos. A eficiência, já relatada é um dos requisitos para tal expressão, incluímos como outros indicativos, a produtividade, e a satisfação. Por outro lado, a não representação expressiva desses indicativos, pode transferir a análise dos resultados da organização em relação ao seu meio ambiente, em indicativos mais complexos, encabeçados a médio prazo, que podem ser representados pela adaptação em relação as mudanças do meio ambiente, e o seu próprio desenvolvimento interno.

Entre os dois últimos, a adaptação às mudanças do ambiente, se converge em algo imprescindível no avanço da organização, os impactos ambientais devem ser rapidamente

assimilados pela organização, como proposta à sua continuidade, caso isso não venha a acontecer dentro de um espaço considerável, estará em risco a sua própria missão.

Explanadas as dúvidas quanto, “eficácia e eficiência”, o termo “resultado econômico”, terá um tópico à parte contendo as considerações mais inerentes e essenciais à sua correta compreensão. Por hora, adiantamos que os gestores dessa área são responsáveis, por decisões que possibilita averiguar todo o processo de mensuração de resultados, que são percebidos nas atividades relacionadas às áreas componentes da organização. Como base para as investigações, reportam suas avaliações no processo de gestão de cada área, através dos sistemas de planejamento execução e controle.

Nas áreas, estes processos de planejamento execução e controle são implantados no âmbito de suas atividades, assim, elas também envergam suas responsabilidades em cumpri-las, não admitindo transferência de ineficiência de uma área para outra. Neste sentido, são encaradas como centro de resultados sendo avaliadas, por seu desempenho em torno de suas operações.

Essa forma de proceder à gestão econômica, aponta para um efeito de baixo para cima, pois quando analisada, obtemos primeiro a visão das áreas individualmente, e o que cada uma delas contribui para a otimização dos resultados, a sincronia se volta então, para o conjunto de todas elas juntas, tendo elas como objetivo único, maximizar o resultado econômico da organização. Cumpre-nos dizer, que metas são estabelecidas para cada uma dessas áreas, estarem motivadas para atingirem seu desempenho, pois se assim não o for, o comprometimento das pessoas envolvidas poderá ser afetado. O desempenho final de cada uma delas obedece às diretrizes estabelecidas pela gestão econômica, que por sua vez, participa no acompanhamento dos resultados apresentados e os verifica estabelecendo uma avaliação macro, norteadas por parâmetros e medidas preestabelecidas.

Assim como nos modelos anteriores, o modelo de gestão econômica deverá conter ingredientes no modelo de gestão, que servirão como facilitadores não só na evolução de sua estrutura, mas principalmente com alternativas de flexibilidade dentro de uma perspectiva em torno das condições, que aproxima a sua comunicação com as outras áreas, de forma que se faça esclarecer as dúvidas encontradas no meio dos processos.

Os gestores econômicos terão o papel de interagir por meio de soluções, que possam dinamizar os processos e amenizar eventuais contrastes, a Controladoria assume como nos modelos anteriores, o carácter de processar as informações e distribuí-las de acordo com as necessidades percebidas pelos gestores, a noção do *controller*, das atividades e rotinas de cada

área da organização, se emerge como um fator de auxílio, nas antecipações oferecidas por meio de relatórios com propósitos de diminuir “excessos”, que poderão se apresentar como entraves, dentro do processo decisório de cada etapa de atividade de cada área da organização.

3.1.2 Processo de Gestão

Foi visto no tópico anterior, que o modelo de gestão condensa seus aspectos dentro do subsistema institucional da organização, pois este se reveste dentro da subjetividade da cúpula administrativa, encabeçada principalmente por acionistas, presidentes, dirigentes, e por conta destes os gestores. O subsistema institucional, portanto, influencia todos os outros subsistemas, e esses, transferem suas diretrizes e intenções, sempre voltados à canalizar suas decisões, respeitando as crenças e valores impressos no subsistema institucional.

O processo de gestão se instala no subsistema de gestão, e como já expusemos, é influenciado pelo subsistema institucional, sendo assim, suas decisões na maioria das vezes são baseadas na filosofia do modelo de gestão, sua identidade também é fortemente dependente do subsistema informacional, pois as decisões a serem tomadas, são refletidas em banco de dados informacionais, os quais, alicerçam todo o processo de etapas e informações necessárias ao sucesso de seu implante. A dinâmica das atividades da organização, é compreendida dentro do processo de gestão, pois seus gestores envergam a responsabilidade de administrarem essas atividades, apoiada em processos de planejamento, execução e controle. A seguir, será apresentado cada um desses processos, e o que eles contribuem para a manutenção das estratégias de negócios das organizações.

3.1.2.1 O planejamento

Em qualquer entidade, seja ela com ou sem fins lucrativos, o ato de planejar consiste antes de tudo, em assumir uma postura de retaguarda quanto as possíveis variáveis que poderão ocorrer dentro de um determinado tempo, de certo modo, planejamos também todos os nossos atos num presente momento, para que possamos desfrutar uma vida digna em qualidade e respeito por nós mesmo, num futuro, onde a escala seja aproveitada por um tempo indeterminado.

As mudanças significativas que estão acontecendo em quase todos os níveis da sociedade, orientam todas as formas de entidades econômicas, a se precaverem com as

variáveis ocorridas no ambiente. Dentro deste contexto, os cenários apresentados se alteram com intensa dinâmica, exigindo dos participantes, propostas, não para conter o progresso inevitável, pois este não regride, mas sim planos que visam antecipações de medidas quanto aos impactos ambientais, assim, os objetivos, deverão ser perseguidos sob a ordem e visão, onde as etapas deverão ser planejadas dentro das condições aparentemente aceitas como realidades ambientais, tendo como palco, um cenário futuro.

No mundo dos negócios, o processo da globalização alterou todos os cenários que eram então, “previsíveis”, ou pelos menos compactados dentro de uma lógica na estrutura organizacional. Após essa “nova era”, a instabilidade tornou-se a principal característica do sistema, as organizações, forçadas a uma nova conscientização no cumprimento de seus objetivos e conseqüentemente sua missão, multiplicaram seus esforços no sentido de responder as novas demandas emergidas do ambiente externo. Os administradores por seu turno procuraram então, validar ferramentas gerenciais que implicaram nas reflexões de suas ações, dirigindo suas decisões com vistas para o futuro.

O planejamento, ainda em seu esboço, sugere uma constatação de várias circunstâncias ambientais externas e internas, as quais interferem diretamente na dinâmica das organizações, sobre a ótica de suas atividades operacionais, financeiras e econômicas. Sustentado por um sistema de informações, que calcifica as suas diretrizes no rumo que se pretende chegar, reúne uma vasta cooperação de participantes, onde as interações destes, por meio de comunicações lógicas e seqüenciais, facilitam o seu implemento e sua evolução.

Conceituá-los, exige reflexão relacionada a valores, idéias e outras concepções que destoam, dependendo da organização e seus representantes. No entanto, prescrevemos alguns desses conceitos, e deles limitaremos à nossa interpretação.

Para Oliveira; Prado e Silva (2005, p. 107):

O planejamento é tanto uma necessidade organizacional como uma responsabilidade administrativa. Pelo planejamento, a organização escolhe metas baseadas em estimativas e previsões futuras, dando forma e direção aos esforços de administradores e trabalhadores dos demais níveis organizacionais. Os objetivos do planejamento podem ser de dois tipos: determinar objetivos adequados e preparar para mudanças adaptadas e inovadoras.

“Na verdade, o Planejamento é um processo que implica na formulação de um conjunto de decisões sobre as ações futuras. Deve pois, ser entendido como sendo um processo racional, através do qual pode-se introduzir um maior grau de eficiência às atividades.” (FARIA, 1994, p. 73)

Em Figueiredo e Caggiano (1993, p. 23) “Planejamento pode ser entendido como o processo de reflexão que precede a ação e é dirigido para a tomada de decisão agora com vista no futuro.”

Para Arantes (1998, p. 131)

O planejamento é um processo de reflexão e de tomada de decisão, que estabelece, para cada parâmetro, os resultados a serem atingidos num horizonte futuro, tais como: clientes, a serem atendidos, posição desejada no mercado, níveis de rentabilidade, taxas de crescimento, desenvolvimento da equipe, e outros. O planejamento leva, portanto, o administrador a definir previamente: o que e por que fazer, como fazer, quem deve fazer, o quanto, quando e aonde deve ser feito.

As conotações ditas sobre o planejamento, importam valores ou indicativos quanto à sua aplicação, que nem sempre as atrações quantitativas ou monetárias, são impulsionadas como carácter de primeira ordem em seu implante. Outras preocupações percebíveis pela organização poderão estar na ordem de um complexo planejamento, desde que, mensurado e analisado todos os níveis de aceitação, bem como se os envolvidos com o programa, se mostrarem receptivos em sua realização. A preocupação por parte da organização em setores, onde o aperfeiçoamento humano se materializa em benefícios futuros, pode de certa forma, favorecer um planejamento de estruturação e aperfeiçoamento, sendo que os objetivos e os resultados a serem investigados, poderão se apresentar de maneira, onde as avaliações se curvam para o desempenho das pessoas envolvidas nestes setores, e a eficácia dos resultados, nesse plano, reside na qualidade final dessas pessoas, e o que elas poderão agregar como forma de retribuição à organização.

De fato, a organização utiliza o planejamento como um processo de reorientação de sua própria condição no meio ambiente onde está inserida, dessa forma, ela faz uma auto-análise, questionando seu lugar atual, e até aonde ela pretende chegar, não menos importante, a maneira de como ela vai chegar, e de que forma, representam significativas considerações como proposta na implantação do planejamento. Do sucesso da sua execução, a transparência com que as informações são fornecidas, e a iniciativa por parte dos gestores, poderão ditar o grau de confiabilidade do programa então inserido.

Considerando que os gestores se apóiam no planejamento para o alcance dos resultados, salientamos que este processo, não se trata da ação propriamente dita de que os gestores necessitam para tal empreendimento, e sim representam um instrumento que antecede as ações, essas por sua vez, são praticadas mediante a complementação do plano e a sua viabilidade comprovada. Da mesma forma, exige-se do planejamento, uma flexibilidade nas suas atitudes e alternativas propostas, o espírito motivacional da equipe na frente do

projeto, deve servir de inspiração a todos aqueles que de certa forma, serão atingidos. A perseverança com que os resultados serão rastreados dará ao processo, um carácter de seriedade e comprometimento de todos.

A construção do planejamento requer por parte da organização um complexo quadro dos objetivos perseguidos por ela, os quais, poderão ser alcançados como objetivos principais, ou secundários. Os objetivos principais estão priorizados como forma de resposta a alguma coisa, ou evento, ou até mesmo as pessoas, dessa forma podemos encarar o lucro, como uma resposta aos acionistas que ingressam seu capital como fonte de recursos da entidade. Entendemos, porém, que num universo competitivo como nos dias atuais, seria efêmero considerar apenas o lucro, como fato isolado dos objetivos priorizados pela organização, à própria sobrevivência no ambiente externo, já consta como uma vitória a ser comemorada, essa sobrevivência, seria então feita com responsabilidade social, ecológica, satisfação dos clientes e dos próprios colaboradores que integram suas repartições.

Por objetivos secundários, todos os outros que não dizem respeito à sobrevivência e ao lucro dos acionistas, assim, a fabricação de novos produtos, perspectiva de mercado, entre outros podem ser aceitos como objetivos secundários, não menos importante, concentram atenções em várias esferas da organização.

Ratificados os objetivos, um estudo das variáveis ambientais, deve ser intensificado com o propósito de deflagrar as ameaças e oportunidades existentes no ambiente externo, assim como, elencar os pontos fortes e pontos fracos no ambiente interno das organizações. Embora, todos os recursos necessários para esta incursão, sejam relevantes, sem dúvida que o material humano e informacional, se valerão como o principal deles. Os gestores e o *controller* aparecem como figuras centrais dentro desta avaliação ambiental.

Os gestores, respondem pela habilidade nos negócios, e a larga experiência que adquirem ao longo de sua vivência na gestão de suas áreas, sendo assim, adquirem corpo e sustento, quanto às suas percepções, pois, reconhecem mais facilmente as oscilações ambientais. O *controller* aproxima os gestores com base nas informações geridas e prestadas, como suporte às alternativas que poderão ser impressas pelos gestores, quando de uma análise mais específica sobre determinado fenômeno. O planejamento, encontra, ainda no *controller*, a contribuição quanto aos subsídios prestados por este, diante das ferramentas contábeis que poderão ser disponibilizadas com o intuito de equacionar seu desempenho ao longo de sua desenvoltura.

3.1.2.1.1 O planejamento estratégico

A palavra “estratégia”, de origem grega, já se manifestava entre os gregos quando estes se preparavam para as guerras, pois tratavam de visões antecipadas do que poderia ocorrer, diante da probabilidade de ações com finalidades de adquirirem mercados como fonte de sua expansão, naquela época, entendiam-se como mercados, a concentração de “escravos”, derivados de povos submissos e perdedores no campo de batalha.

No mundo moderno, a Administração adotou a palavra estratégia, como elemento de suporte mediante as incertezas encontradas no ambiente, e o que essas incertezas poderão trazer com relação às transações econômicas norteadas pela organização.

Basicamente, o planejamento estratégico se intensifica em analisar todas as incertezas ambientais, sejam elas, externas ou internas, pois apresentam como característica, a interação da organização com o seu meio ambiente, dentro das bases que se estabelece, como comportamento orientado para a sobrevivência de todos os sistemas por ele submetido. Por conta disso, Chiavenato (2000b) aborda algumas características fundamentais na compreensão do planejamento estratégico:

- o planejamento estratégico está relacionado com a adaptação da organização a um ambiente mutável;
- o planejamento estratégico é orientado para o futuro;
- o planejamento estratégico é abrangente;
- o planejamento estratégico é um processo de construção de consenso;
- o planejamento estratégico é uma forma de aprendizagem organizacional.

O planejamento estratégico não induz o gestor a tomadas de decisões, mas esclarece as atitudes que estes terão, quando do processo das atividades operacionais em andamento, dessa forma, tem como seu produto, os planos estratégicos respaldados por diretrizes estratégicas que irão impactar no planejamento operacional. Toda esta percepção antecipada das prováveis relações, entre organização e ambiente, podem ser estabelecidos em parâmetros de construções, que vão desde a proposta da entidade a seu próprio futuro, como os fatores externos e internos que estremecem as suas necessidades, conforme mostra a figura 8.

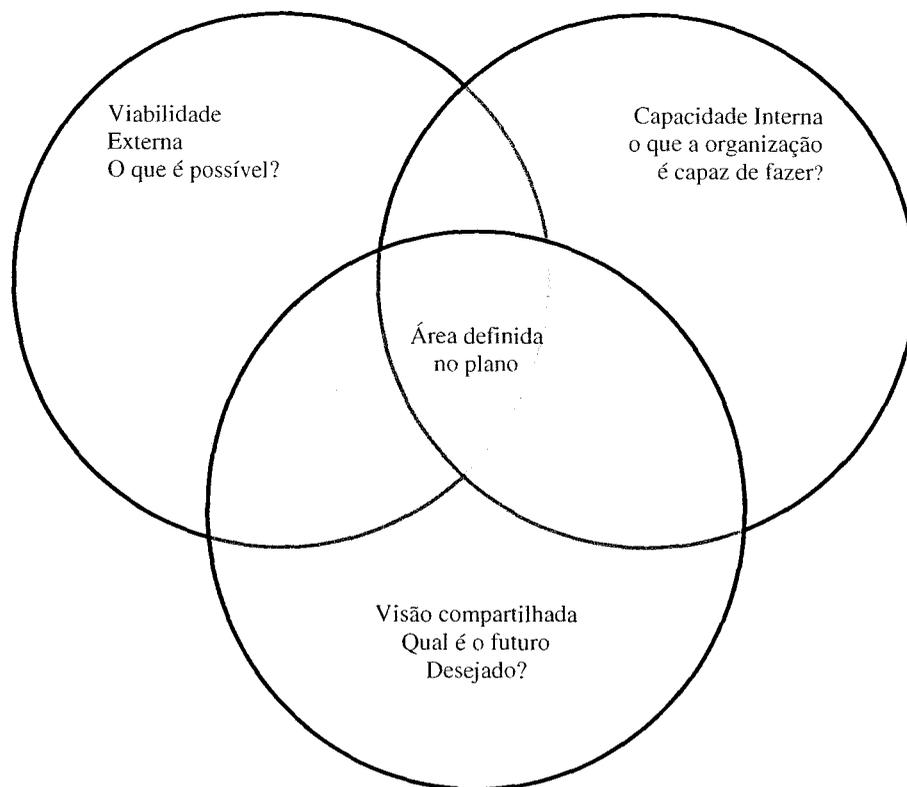


Figura 8 - Os Principais Parâmetros do Planejamento Estratégico

FONTE: CHIAVENATO, Idalberto. **Administração nos novos tempos**. 6. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000b. p. 227.

3.1.2.1.2 Planejamento operacional

O envolvente procedimento, que focaliza as organizações em suas transações econômicas, aproxima seus gestores do planejamento operacional, e com eles, as ações, previamente estabelecidas no planejamento estratégico, e agora postas em prática diante das operações necessárias. No planejamento operacional, as rotinas internas da organização, reflete a sua importância no desenvolvimento das tarefas, exigindo das áreas ou departamento, a eficiência de seus processos quanto aos seus procedimentos internos, avaliados em desempenhos que vão desde a qualidade de seus produtos ou serviços, quanto ao prosseguimento desses em continuação de seus processos em desenvolvimento em outras áreas. Esta forma de visualizar o planejamento operacional, incide nos intercâmbios das áreas, e suas integrações, onde os padrões estabelecidos por elas, devem estar voltados não só em suas necessidade internas, mas preocupados com as outras fases operacionais que sofrem os recursos vindos do ambiente.

Catelli; Pereira e Vasconcelos (1999, p. 132) orientam, que para as etapas necessárias ao planejamento operacional, são necessários:

- estabelecimento dos objetivos operacionais;
- definição dos meios e recursos;
- identificação das alternativas de ação;
- simulação das alternativas identificadas;
- escolha das alternativas e incorporação ao plano;
- estruturação e quantificação do plano; e
- aprovação e divulgação do plano.

Entendemos que, uma vez colocada às intenções de escolha quanto às formas de agir nos processos operacionais, estes devem ser racionalmente identificados e imediatamente comunicados a todos os envolvidos, independente das esferas que estes estão dispostos. Os gestores dessas áreas, por sua vez, devem estar comprometidos não só com a execução, mas principalmente com a responsabilidade de que os procedimentos deslocados surtirão os efeitos desejados em todos os objetivos concretizados durante a fase do planejamento estratégico.

As informações acionadas pelo sistema de informação da organização, devem compor, uma grande rede relacionada em áreas estratégicas como produção e setores de qualidade, que surgem como prioridades iniciais diante dos elementos encontrados em estado ainda em fase de transformação.

Por sua vez, a Controladoria, reporta-se como gerenciadora e tradutora dessas informações, quando mobilizada, à construção de situações, que envolvem os aspectos de melhorias quantitativas e qualitativas as ações das áreas de sua responsabilidade. A flexibilidade e a integração das informações norteadas pela Controladoria, devem reduzir não só os fatores de tempo, custos e desenvolturas nos processos, mas sim, viabilizar o aproveitamento destes como forma de agregar valores nas operações realizadas.

O comprometimento do *controller*, se insere portanto, não só nas limitações do departamento de Controladoria, mas visa também compreender os fatores que possibilitam um racionamento mais eficiente das áreas em consequência de suas atribuições. Como parâmetro para estas definições, os gestores econômicos apresentam imprescindível participação, quando questionados as melhorias de que precisam na administração de suas áreas.

3.1.2.2 A Execução nas atividades operacionais

A etapa de execução dentro do processo de gestão retrata os recursos ora adquiridos pela organização, através de seus *inputs* realizados com o ambiente, e estes recursos por sua

vez, serão administrados pela entidade econômica em seus processos internos de transformação, tendo como objetivos, devolvê-los ao mesmo ambiente, sob a forma de produtos e serviços disponibilizados a clientes e demais membros da sociedade.

Ainda nesta fase do processo, algumas alterações ou ajustes que visam melhorar o comportamento das ações das áreas da organização, poderão servir como correções, muito embora, estes não devem se caracterizar como permanentes durante esta fase, pois se assim o fosse, não haveria a necessidade das etapas anteriores. Os gestores operacionais a essa altura, já deverão ter bem definidos a atuação de suas áreas de responsabilidade, e como os insumos em fase de transformação, serão acondicionados em suas repartições.

Nesta fase o controle das informações, passa a ter uma ênfase mais voltada as dependências internas da organização, onde o fluxo dessas informações passa a observar o comportamento de cada área em que o insumo poderá se instalar como parte de seu processo. Todavia considerando na fase de execução, as áreas poderão se sobrecarregar em acúmulo de atividades, alguns “distúrbios” com relação aos processos de transformação, poderão aparecer dentro de uma normalidade admitida.

Apesar desses episódios serem detectados durante a execução das operações dentro de padrões admitidos, é comum por parte da organização, já prever algumas “interferências” dentro do processo. Isto se reflete, principalmente na experiência que a entidade adquire ao longo das etapas já realizadas em períodos anteriores, onde alguns problemas se tornam “incuráveis”, por várias instâncias como: manutenção tardia em maquinários, capacidade de armazenagem inferior às quantidades de matéria primas adquiridas, a inexperiência de alguns colaboradores em setores estratégicos dentro do processo, impasse de interesses entre áreas interrelacionadas e tantos outros.

Como parcelamento e contribuição de diminuir estes problemas internos, a Controladoria, poderá antecipar algumas medidas com o efeito de evitar desvios quanto ao desempenho em vários setores ou áreas estratégicas da organização, mediante um acompanhamento das condições em que algumas dessas áreas, fomentam suas atividades. Porém, para o funcionamento de ferramentas que corrijam tais irregularidades, os gestores dessas áreas, participam de forma direta ao “problema” focado. As observações desses gestores, são fundamentais para que o *controller* estabeleça o seu padrão de entendimento, sobre a área afetada, bem como analisar as causas que a afligem.

3.1.2.3 A Fase do controle

O controle é o processo que focaliza as atividades operacionais na organização e as avalia dentro de determinadas medidas, com objetivos de mensurarem se os resultados construídos estão de acordo com os que foram previamente estabelecidos ainda na fase do planejamento. Dessa forma, o controle pode ser entendido como o complemento do planejamento, pois sem este, não haveria o controle.

De todos os sistemas encontrados no ambiente, as organizações na sua maioria, representam a expressão máxima que podemos compreender, e investigar a função do processo de controle e seus parâmetros avaliativos. O grande fluxo de operações exigido por estas entidades, tanto aquelas imputadas do ambiente, como as que são devolvidas para este mesmo ambiente na forma de suas saídas, estremece a necessidade de orientação, quanto aos processos que estão sendo executados no interior de suas unidades, áreas ou departamentos.

Diante destes acontecimentos, Oliveira; Prado e Silva (2005, p. 154) vêm no controle, a seguinte interpretação:

O esforço sistemático de estabelecer padrões de desempenho, estabelecer sistema de informação, comparar o atual desempenho com padrões determinados a medir o grau de significância dos desvios apresentados, tornando ações corretivas para assegurar que a empresa possa atingir seu grau de eficiência quanto aos objetivos definidos no planejamento.

Ainda que se faça entender da importância do controle, em obedecerem às regras para que os objetivos finais sejam alcançados pela organização, não podemos deixar de compreendê-los como uma função administrativa, e portanto, os gestores possuem a responsabilidade de mensurá-los, e se assim o for, identificar as possíveis resistências quanto á sua eficácia. No entanto, para a exigência de seu sucesso, algumas etapas devem ser seguidas.

Catelli; Pereira e Vasconcelos (1999, p. 138), sinalizam as seguintes etapas a serem cumpridas:

1. prever os resultados das decisões na forma de medidas de desempenho;
2. reunir informações sobre o desempenho real;
3. comparar o desempenho real com o previsto; e
4. verificar quando uma decisão foi deficiente e corrigir o procedimento que a produziu e suas conseqüências, quando possível.

Não muito distante da forma que os processos de controle deverão ser tomados, Chiavenato (2000b, p. 637) também os aborda e assim os cita:

- “- Estabelecimento de objetivos ou padrões de desempenho.
- Avaliação ou mensuração do desempenho atual.

- Comparação do desempenho atual com os objetivos ou padrões estabelecidos.
- Tomada de ação corretiva para corrigir possíveis desvios ou anormalidades.”

Salientamos das etapas estabelecidas, o entendimento por parte dos gestores, se torna imprescindíveis, pois na medida que o controle é exercido, os processos também se apresentam da mesma forma. Os objetivos, ora compreendidos dentro do processo de planejamento, já foram oportunamente dissecados, por outro lado, a compreensão dos outros elementos, se faz merecedor de explicações mais amplas.

Os padrões e desempenhos por sua vez, constituem de elementos complementares entre si, sendo que o primeiro, admite a proposta, onde alguma atividade em determinado momento, sirva de parâmetro dentro das pretensões organizacionais, estabelecendo alguma medida ou intenções de mensuração através de índices, gráficos, planilhas apresentados como modelo e referência. O desempenho, por seu turno, avalia se as ações estão saindo de acordo com os padrões estabelecidos, pois visa, a verificação dos resultados, e se estes estão contidos dentro das metas estabelecidas. No processo do desempenho, podem ocorrer medidas quanto às correções, que poderá haver diante dos índices de resultados encontrados, tais medidas, no entanto, devem aproximar-se num aspecto motivador para os envolvidos, e não como opções coercitivas ou de intimidação.

Identificados esses elementos, e previamente estruturados, dentro das intenções quanto aos objetivos da organização, o passo seguinte se refere a compará-los a fim de aferir o processo de controle e saber se os procedimentos estão apresentando o resultado esperado. Na comparação entre os padrões e o desempenho, o controle percorre, diferente percurso onde as etapas buscam suas ênfases com finalidades distintas.

Os controles baseados nos resultados, já definidos, compartilham de um sistema, onde as fases operacionais já foram executadas, e nelas nada mais há o que fazer, neste caso, apenas as prováveis “falhas” no processo, deverão ser analisadas e mensuradas, sendo assim, os envolvidos buscam as limitações que dificultaram o êxito operacional, e nelas, são informadas à hierarquia superior, o motivo que originou tais complicações. É o “controle sobre os fins”.

Por outro lado, encontramos o controle paralelo às fases operacionais, como aplicativos de desempenhos, onde as avaliações ocorrem em tempos quase reais com as operações já iniciadas, pois permite dentro das fases operacionais, invalidar a tempo hábil quaisquer evidências de “desvios” ou “falhas”. Este controle é também conhecido como “controle sobre os meios”.

Se por um lado os objetivos do controle, é manter as atividades operacionais dentro dos padrões conceituados pela organização, o que acontecer fora desses níveis, é dever do controle agir na forma de ações corretivas, por meio de planos e diretrizes que visam a melhorar seu desempenho. Normalmente as ações corretivas, são implementadas quando já se sabe qual a profundidade dos comprometimentos entre os resultados que foram apresentados, dos resultados que deveriam ser alcançados.

Recorre-se então a uma verificação sistemática dos abusos encontrados, e neles são introduzidos mecanismos de eliminação em prazos determinados pela organização. Os gestores assumem os compromissos quanto à verificação de incidências relatadas, e buscam soluções gerenciais que se mobilizam em vários níveis dentro da organização, e que formatam respostas as prováveis deficiências estabelecidas.

As ferramentas gerenciais utilizadas pelos gestores, requerem, instâncias que podem ser de carácter mediatistas, ou absorvem ainda uma parcela de cuidado nas observações a serem diagnosticadas, mas que vão achatar de forma contínua as interferências nas operações. O sistema de informação verifica se os elementos de comunicação, estão se interagindo de forma compatíveis ao que fora determinado nas áreas e entre elas, e o que se pode fazer para que as informações fluam, não só com maior velocidade, mas principalmente que a qualidade dos conteúdos informados, ensejam a satisfação dos seus usuários da melhor maneira possível.

Tão quanto aos processos anteriores, a Controladoria em seu subsistema de informações, apresenta algumas ferramentas de apoio, que não se justificam em apenas configurar o controle como um modelo a ser continuamente corrigido, mas permite verificar estratégias de melhoramentos contínuos, onde os resultados podem ser obtidos de forma estratégicas e sistêmicas, evitando inclusive desperdícios antecipados por parte das áreas e por consequência da organização. Como parte de seu acervo gerencial, a Controladoria ultrapassa as visões operacionais das áreas comprometidas, e passa a utilizar-se de ferramentas de controles a níveis gerenciais em setores como investimentos, vendas, lucro líquido, *marketing*, custos, despesas operacionais e outras modalidades que ferem as organizações, se processadas sem um nível de controle eficaz e contínuo.

3.2 O SISTEMA DE INFORMAÇÃO - SI

O sistema de informação participa dentro do subsistema informacional da organização, e é responsável por toda a capacidade de absorção dos dados vindos do

ambiente, e através dos processamentos destes, surgem, as informações que são transportadas como produto final em todos os subsistemas existentes. Dentro desta seqüência sistêmica, adotamos como *dado*, a matéria prima coletada, ainda no ambiente externo, o *processamento*, surge como os recursos que a organização irá disponibilizar, para a transformação dos dados por ela captados, a *informação*, como já mencionamos, é a arte final ou o produto, necessária, às decisões que serão tomadas a níveis operacionais, financeiros e econômicos, além de completarem seu suporte aos níveis gerenciais. Sua existência consiste portanto, em satisfazer os usuários dos mais variados níveis da organização, em especial os gestores, para que estes possam tomar suas decisões em tempos hábeis, oportunos e com custos suportáveis em sua gestão.

Em sua definição, o SI surge como o esforço em desenvolver um processo informacional em grande escala, onde o cuidado com suas estruturas, vai muito além do que *hardwares* e *softwares*, mas sim, colaborar no processo humano nas estratégias dos negócios. Com essa intenção, alguns autores suportam seus pensamentos sobre o SI. Veremos alguns deles.

Segundo Mosimann e Fisch (1999, p.54). “Um sistema de informações pode ser conceituado como uma rede de informações cujos fluxos alimentam o processo de tomada de decisões, não apenas da empresa como um todo, mas também de cada área de responsabilidade”.

Para Rezende (2005, p. 22 - 23), “ O sistema de informação organizacional pode ser conceituado como a organização e seus vários subsistemas internos, contemplando ainda o meio ambiente externo. E também como um subsistema do sistema empresa ou sistema organização.”

No entanto em Gil (1999, p.14) o conceito toma dois rumos distintos. No primeiro momento, o autor salienta que: “Os sistemas de informações compreendem um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos, e financeiros agregados segundo sua seqüência lógica para o processamento dos dados e a correspondente tradução em informações.”

Por último, o autor lembra que as organizações são movidas por recursos humanos, e por causa disso, os SIs devem existir, conforme o enunciado.

Um sistema de informações consiste pelo menos uma pessoa, com certas características psicológicas, que enfrenta um problema dentro de um contexto organizacional para o qual necessita de dados; com a finalidade de obter uma solução, esses dados são tratados criando-se informações geradas, distribuídas e entregues seguindo um modo de apresentação.

Como observamos, a comunicação sistêmica, o fluxo das atividades, a integridade dos processos, a tomada de decisões, são algumas das características do SI em combinar tecnologia, com as necessidades organizacionais, para suprirem as dificuldades das pessoas que a completam. Todas estas formas de necessidades residem ainda, nos elementos que este sistema manterá, ou terá disponível, respeitando sempre o nível de informação que a organização precisa no prosseguimento de seus negócios.

Padoveze (2000, p. 47) conclui esses elementos como:

- “- objetivos totais do sistema;
- ambiente do sistema;
- recursos do sistema;
- componentes do sistema.”

Os envolvimento das organizações nas transações econômicas, provocam por parte de suas áreas, um apelo significativo no discernimento de inúmeros eventos localizados no ambiente. Os processos decisórios envolvem uma análise não só quantitativa, mas principalmente qualitativa do que se passa nesta esfera, a qualidade desenvolvida pelo SI, abrange as organizações de forma a integrá-las não só em si mesmas, mas interagí-las com outros agentes externos, ordenando uma cadeia de informações que justificam seus procedimentos, diante de uma infinidades de agentes como governos, clientes, fornecedores, sociedade em geral e assim produzirem seus efeitos quanto às ações a serem desempenhadas entre as organizações e estes agentes. Da mesma forma, as áreas internas de sua estrutura manterão suas informações em constante integração, monitoradas por banco de dados que se firmam como elemento essencial à execução das decisões, deste modo, a rede de informações por parte das organizações se torna, ferramenta indispensável na construção das etapas que visam a conseqüente otimização de seus resultados econômicos.

Nessa ordem de urgências, a participação do SI se torna necessária uma classificação, cuja, as interferências irão flexibilizar diferentes áreas organizacionais. Assim, o SI poderá ser classificado como: sistemas de informações operacionais, sistemas de informações gerenciais, sistemas de apoio à decisão.

Os sistemas de informações operacionais (SIO), estarão dispostos a executarem as informações nas atividades operacionais das áreas organizacionais, admitem ainda, sua ligação ao sistema físico-operacional, pois estão requisitados a rastrear todos os eventos que se encontram num processo bruto no interior das áreas, ou ainda no processo de observação quanto às suas principais informações como, capacidade de armazenagem, nível

de linha de produção, aspectos qualitativos. Os padrões informativos desenvolvidos pelos SIOs, devem portanto, mensurar estes eventos, que facilitem a compreensão de todos os gestores operacionais, assim como, orientar todo o corpo técnico –operacional, para que estes também sejam informados na mesma importância que os gestores. O SIO, representa no nível de hierarquia institucional, as considerações mais brandas quanto ao poder decisório, pois as informações aqui encontradas, se mostram com força tão somente nas áreas ou departamentos das organizações, focado em seus planejamentos e controles internos.

Por outro lado os sistemas de informações gerenciais (SIG) , também encontrados na nomenclatura por sistema de apoio à gestão, fortalecem as reivindicações econômicas-financeiras da organização, pois orientam os gestores no desempenho dos negócios praticados, sendo assim, disponibilizam informações com maior grau de certeza e confiabilidade por parte dos administradores e gestores que dele se investem. O sistema de informação contábil, assunto ainda a ser tratado, participa dentro do SIG, a nível hierárquico, fomenta grande prestígio, pois transporta suas atitudes às decisões finais.

Destacamos por último, o sistema de apoio a decisão, ou sistema de informação estratégico. Este sistema assume as informações quantificadas nos sistemas operacionais e gerenciais, pois definem posições estratégicas da organização dentro de uma escala macro de decisões, como usuários de suas informações, estão representados pelos executivos e gestores de maior níveis hierárquicos encontrados, suas decisões estão voltadas não só no comportamento interno das áreas organizacionais, como aproximam a entidade das oportunidades e ameaças externas do ambiente.

Apesar da classificação apresentada ser fundamental para a aplicação do SI, a integração e a flexibilidade entre os tipos apresentados é que vão indicar o grau de sucesso das informações disponibilizadas e concretizadas com os objetivos finais da organização. Os eventos tratados no sistema de operações devem ser mensurados de uma forma, que coadune com todos os processos exigidos pelo sistema gerencial, e estes, se esforçam para que suas mensurações econômicas e financeiras sejam praticadas a níveis que facilitem o processo de tomada de decisão por parte do sistema de decisão.

Com relação a variável custo/benefício, o nível de informação deve ser categoricamente avaliado dentro dos impactos que este poderá causar quando disponibilizado adiante. Ressaltamos que informações redundantes e sem valor expressivo, ou mensurável economicamente, não despertam interesse por parte dos gestores administrativos e ainda

podem deixar de registrar informações oportunas e em tempo hábil, dificultando a otimização das decisões.

3.2.1 A Controladoria e o Sistema de Informação Contábil - SIC

O SIC representa um dos sistemas gerenciais, dentro do sistema de informação, e sem dúvida participa do processo dos resultados econômicos da organização, em todas as suas fases sendo ele fundamental no planejamento, execução e controle das ações desempenhadas pelos gestores em todas as fases operacionais, financeiras e econômicas.

A responsabilidade das ações praticadas pelo SIC está inteiramente a cargo de contadores em diferentes níveis e estruturas da Contabilidade. Normalmente nas instituições econômicas de grande porte, as informações ficam a cargo da Controladoria, tendo esta o dever e a responsabilidade de gerir as informações contábeis de forma a otimizar as decisões dos gestores econômicos, sendo assim, assumimos o *controller*, como figura central das decisões contábeis a serem tomadas.

Cumpre-nos em dizer, que as informações geridas fazem parte das saídas do SIC, e os “tipos”, que fazem parte de sua estrutura são entendidos assim por Padoveze (2000, p.129) que nos orienta da seguinte forma:

- a. sob a forma de relatórios contábeis;
- b. sob a forma de análises contábeis;
- c. sob forma de informação eletrônica integrada a usuários específicos, dentro e fora da empresa;
- d. sob a forma de informação eletrônica para qualquer usuário da empresa;
- e. sob a forma de interfaces contábeis com outros sistemas de informações dentro da empresa;
- f. sob a forma oral, como consultoria, assessoria, ou apresentação formal para os diversos níveis gerenciais da empresa;
- g. sob a forma oral ou de apresentação organizada para usuários externos à empresa (bolsa de valores, analistas de investimentos etc.), ou grupos organizados diretamente integrados (sindicatos. Comissão de empregados de participação nos lucros etc);
- h. sob a forma de palestras e treinamentos para usuários internos e externos etc.

A importância do SIC dentro do sistema organizacional, abrange uma extensão na organização que solicita sua influência em todos os processos por ela transacionados, dessa forma, as informações, devem obedecer aos níveis hierárquicos institucionais mais elevados, o *controller*, gestor do SIC, deve interagir-se contribuindo com seu conhecimento contábil nos principais processos de desenvolvimento informacionais requeridos. Todo este compromisso, está apoiado na preocupação dos gestores em desempenhar a otimização de

suas decisões com vistas aos eventos econômicos que são praticados pela organização diariamente.

3.2.2 A Influência do SIC nos Eventos Econômicos nas Organizações

Da mesma forma que a gestão econômica se torna objeto de estudo, análise e preocupação por parte da Controladoria, podemos dizer que os eventos econômicos se fazem merecedor das mesmas diretrizes por parte dos gestores econômicos e por fim da própria organização.

Os impactos causados pelos eventos econômicos se mostram em sucessivas transações da organização, e por conta disso, as variações monetárias em seu patrimônio são uma constante e cuidadosa operação que exige habilidades em “lidar” com o negócio empresarial. Para entendermos o processo dos eventos, identificamos o seguinte conceito, o qual trata estes fenômenos da seguinte maneira.

Parisi e Nobre (1999, p. 106) percebem esses fenômenos como eventos e deles interpretam da seguinte forma:

Evento pode ser entendido como um conjunto de transações, cujos atributos lhe dão forma e consistência, ou seja, um conjunto de transações da mesma natureza ou classe que pode envolver uma ou mais entidades e estar relacionado com um produto, com um serviço, ou ainda com um lote de produtos e/ou com o centro de responsabilidade que o causou.

Da seguinte exposição percebemos a seguinte abertura: a) nem sempre a existência de duas entidades de objetivos contrários, são exigidos para a ocorrência dos eventos. Assim, o deslocamento de um grupo de pessoas reportadas a outras condições não habituais a elas, mas que permitirão uma maior mobilidade em outras áreas da organização, poderá ser caracterizada como um evento de natureza estratégica e com um fim específico. A prática de preços de transferências entre unidades, com propósito de diminuir cargas tributárias, ou ainda atrair oportunidades mercadológicas, também podem caracterizar-se como eventos dentro de um processo interno, ou seja, mesmo que as unidades participantes, estejam em locais (cidades) diferentes, a entidade como um “todo” permanece a mesma, pois os objetivos se fundam num só propósito (missão), b) em entidades com objetivos contrários, os eventos podem intitular-se em etapas que visam uma demanda expressiva por “dependências” inerentes à sua atividade, e por isso, podem ser concretizadas em diferentes níveis, bem como postergadas a épocas bem definidas dentro do ciclo operacional de determinadas entidades.

Normalmente na sazonalidade de determinados eventos, está implícita à atividade principal do negócio da organização, a safra agrícola, pode perfeitamente refletir esta afirmação.

Sabemos, porém, que a segunda interpretação dada ao assunto, fortalece a visão “econômica”, e por fim os cuidados quanto à sua recepção por parte dos gestores. Num segundo conceito, podemos sumarizar a circunstância. Guerreiro (1989, p. 248 apud GUERREIRO, 1999, p. 107), reflete esta visão de carácter econômico:

‘As atividades desenvolvidas pelas empresas assumem o carácter de eventos econômicos, uma vez que se caracterizam como processos de transformação de recursos em produtos e serviços. Os recursos possuem valores econômicos por serem escassos; por sua vez o serviços, e produtos também possuem valores econômicos porque trazem satisfação no atendimento de necessidades.’

Os eventos econômicos estão na ordem dos gestores, que movimentam suas estratégias quanto à tomada de decisão em virtude dos valores econômicos que estes retratam. Por isso, as formas como podem ser mensuradas suas informações, incide num SIC capaz de avaliá-los em todas as suas dimensões, assim sendo, os modelos gerenciais impressos pela Controladoria assumem carácter informacionais, e dependentes das exigências trazidas pelas áreas envolvidas. Dessa forma, passamos a identificar o modelo de decisão, o modelo de mensuração e o modelo informacional, como ferramentas indispensáveis, à correta orientação sobre a avaliação e mensuração de medidas em torno dos eventos econômicos.

No modelo de decisão, o SIC, participa em detalhar junto aos gestores, uma combinação de procedimentos, os quais seguem suas orientações preditivas quanto aos eventos em fase operacional. As informações aqui representadas participam do processo em que os gestores terão uma certa antecipação das prováveis seqüências em que os eventos econômicos se apresentarão, por conseqüência, terão a seu favor, tomadas decisórias oportunas e pertinentes quanto à realização e o transcorrer dos eventos econômicos.

Por sua vez, o modelo de mensuração, requer considerações sobre prováveis particularidades encontradas nos eventos econômicos, pois tenta envolvê-los dentro de padrões desejáveis e suportáveis em níveis quantitativos de fácil assimilação aos gestores, sendo que os valores monetários, são impostos, como prática e reconhecimento por todos na organização. No modelo de mensuração, as variações econômicas se tornam subjetivas, quando interpretadas à luz do sistema econômico de um país, ou ainda de um bloco econômico, o SIC deve, portanto, nortear os gestores das possíveis conseqüências econômicas que as organizações poderão estar submetidas, especialmente em economias altamente inflacionadas, e regimes políticos em descompasso com os negócios do mundo atual.

Sobre o modelo informacional, falamos no tópico “O Sistema de Informação” a importância da relação custo/benefício, e a relevância dos conteúdos informados. O modelo de informação assume esta visão, mas defende a qualquer custo a otimização dos recursos quanto à coleta dos dados e a transformação destes, se comprovada a sua eficácia na tentativa de informar a exatidão de uma certa relevância.

Entende-se que o conceito utilizado pelo modelo de informação, é antes de tudo, otimizar o processo decisório por parte dos gestores administrativos, sendo inconcebível da parte do *controller*, “evitar” níveis ótimos de produção de informação, à preocupação com os custos que estes irão atribuir as áreas envolvidas.

A urgência em diagnosticar os processos que envolvem os eventos econômicos, faz do SIC, uma ferramenta fundamental na interpretação de seus movimentos, pois auxiliam os gestores econômicos a quantificarem, qualificarem, e retratarem estes fenômenos a qualquer tempo, presente, passado e futuro. A rastreabilidade dos eventos econômicos, moldados em modelos decisórios com alto grau de tomada de decisão, traz às áreas diretamente afetadas, uma mobilidade quanto às fases ou as séries por elas administradas e ainda sustentam os aspectos mais positivos quanto ao seu resultado econômico.

Assim, se os ajustes do SIC forem complementar a todas as veridades com que ocorrem tais fenômenos, o conjunto desses, em todas as amplitudes operacionais, financeiras e econômicas da organização, se fará na maximização plena de seus resultados econômicos, a idéia central pede então, um equilíbrio econômico estável onde as “áreas cinzentas”, devem ser erradicadas num processo sistêmico e ininterrupto, centrados em controles preditivos e oportunos.

O alerta, no entanto, fica por conta de que os modelos ingressados, são apenas “instrumentos de orientação”, e como tal, devem servir para que os processos decisórios sejam tomados em conformidades com outros aspectos comportamentais da organização. A Controladoria deve portanto, reportar estes discernimentos aos gestores, no sentido de que as técnicas decisórias, poderão ficar comprometidas, caso não sejam observadas estas circunstâncias.

4 A FERRAMENTA CONTROLADORIA E O RESULTADO ECONÔMICO- RE

4.1 Resultado Econômico – Considerações Iniciais

Optamos por construir um tópico à parte sobre resultados econômicos, por vários motivos que os identificamos como: a sua relevância no contexto das atividades operacionais das áreas de uma organização; aos leitores, entendemos ainda como um aproveitamento que vai aproximá-los de bases mais consistentes quanto ao assunto; e principalmente da Controladoria em virtude da necessidade otimizar o RE nas transações econômicas por parte da própria organização.

Dessa forma, não abordaremos pesadas teorias e concepções de diferentes autores acerca do que propomos, mas sim, demonstrar a sua validade dentro das atividades operacionais das organizações, reportada as decisões da gestão econômica.

As transações econômicas envolvendo as organizações, possuem características variadas quanto à sua natureza, já mencionadas por nós como eventos econômicos, nelas, aparecem sem respeitar as ordens de prioridades, as compras de insumos, investimentos em máquinas, investimentos em outras entidades, ampliação de suas áreas ou atividades, vendas de produtos e serviços. Por outro lado, existem obrigações que são contraídas como parte dessas atitudes, se não vejamos: empréstimos junto a bancos para novos investimentos, capital adquirido junto à acionistas e outras formas se assim houver a necessidade, pagamentos a fornecedores, impostos governamentais, salários com funcionários, adicionamos ainda o valor do *goodwill*, que se revela em seu patrimônio, mediante os fatores de produção, imagem da entidade perante aos credores e clientes, conhecimento adquirido técnico e científico de seus funcionários e muito mais.

Todas estas atividades praticadas, variam em determinado momento à riqueza patrimonial das organizações, pois podem beneficiar em decorrência dos aumentos ocorridos, ou apresentar insatisfação pela sua diminuição, todavia essa compreensão fica mais clara quando, visualizamos em determinado período, a situação financeira da organização, explanadas em seu balanço patrimonial, ou então nos orientamos através das dinâmicas de suas atividades econômicas espelhadas em sua demonstração de resultados de exercícios.

Conceitualmente, o RE apresenta ainda, a remuneração do capital investido na empresa, e as expectativas sobre tais resultados, determinam se nela existirão futuros investimentos por parte dos investidores. Alguns indicadores desta proposta, são possíveis de

serem identificados quando analisados sobre o ponto de vista das análises gerenciais, assim, Marion (2002, p. 139) comenta que:

A combinação de itens do Ativo é que gera receitas para a empresa. Na verdade, o Ativo significa investimentos realizados pela empresa a fim de obter receitas e, por conseguinte, Lucro. Assim, podemos obter a Taxa de Retorno sobre Investimentos. Isso representa o poder de ganho da empresa: quanto ela ganhou por real investido.

Para Matarazzo (1995, p. 268), RE é “sinônimo de lucro (ou prejuízo). O lucro aumenta o Patrimônio Líquido, mas não as disponibilidades de dinheiro [...]”

Diante das recomendações anunciadas, notamos o RE como um conjunto de elementos evidenciados num equilíbrio das capacidades financeiras (liquidez) e econômicas (lucratividade), a avaliação de seus resultados estão direcionados principalmente aos acionistas, os quais participam como credores de maior importância dentro da organização, tendo seus capitais entregues ao financiamento dos recursos, que trarão os investimentos necessários às organizações no prosseguimento de suas atividades. As irregularidades sucessivas do RE na organização, podem despertar por parte dos acionistas, outros indicativos de investimentos, com vistas a um retorno mais promissor de seus capitais.

Obtemos até aqui uma visão “macro” do RE, pois sua identificação, reflete à própria sobrevivência da organização. Vejamos, no entanto, o reflexo do RE nas áreas e a sua importância para se chegar num resultado global.

Os recursos destinados à transformação dos insumos incorporados às áreas de atividade da organização, acarretam por parte dessas, uma certa alocação de custos que são envolvidos na transformação desses insumos, em produtos e serviços, que serão posteriormente atribuídos como as receitas dentro de um processo considerado como um ciclo normal das atividades econômicas. Considerando apenas os valores monetários entre custos/receitas, o resultado entre essas diferenças se faz entender como o “resultado operacional”, dentro das áreas operacionais.

Da mesma forma acontece quando determinadas áreas organizacionais, mantêm fortes relações com ambientes externos, pois nestas condições, operam pagamentos a vários agentes, bem como, recebem seus valores em face dos produtos e serviços disponibilizados ao mesmo ambiente. Sabemos que nem todos os prazos são cumpridos rigorosamente, ocorrendo um acúmulo de juros e encargos financeiros dos dois lados, os quais resultam nas despesas financeiras e as receitas financeiras, que colocadas em suas diferenças, resultam no “resultado financeiro.”

Nesta ordem, encontramos o RE que se apresenta pela formação dos resultados operacionais, e dos resultados financeiros. Esta visão incide em verificar os processos internos que estão sendo elaborados, e da forma ou as circunstâncias que estão se apresentando diante dos recursos disponibilizados, mais do que isso, esclarece as “áreas obscuras”, gerando discussões sobre as propostas de melhorias em determinadas áreas.

De acordo com Catelli e Guerreiro (1992) citados por Pereira (1999b, p. 225):

‘a informação do resultado econômico gerado por uma atividade permite a identificação da formação do lucro, ou seja, quais atividades contribuem mais ou menos para a formação do resultado econômico global da empresa, qual atividade vale a pena terceirizar, qual atividade vale a pena manter, e qual atividade econômica pela manutenção de atividades estratégicas deficitárias.’

Neste contexto, percebemos o carácter significativo das áreas na dimensão do RE, e as atividades que por elas são executadas na presença e consenso de seus gestores econômicos, os quais participam ativamente do processo. Pelo fato dos recursos serem escassos, os aproveitamentos desses por parte dos gestores econômicos, deve incidir às proporções ótimas quanto aos procedimentos internos em suas respectivas áreas, além do mais, as oscilações previstas, deverão se apresentar em carácter esporádicos, quanto o alcance dos resultados, sem refletir nos relatórios habituais e inventários periódicos.

4.1.1 A Reação da Controladoria às necessidades dos REs

Até então, tivemos a oportunidade de registrar a importância do RE nas organizações, sobre tudo à sua própria sobrevivência. Como meio de atingir este objetivo, a Controladoria se insere no processo e articulação de construção do RE, numa combinação que apresenta ainda, as áreas que por ela estão subordinadas a desenvolver e executar as funções com vistas a este objetivo.

Sendo assim, a pergunta passa então, a entender os procedimentos que a Controladoria deverá desempenhar para alcançar junto às áreas de sua responsabilidade, as condições ideais para manter a continuidade dos REs, e da mesma forma continuar a ser a gestora das informações cruciais ao desenvolvimento dos processos envolvendo as áreas, e conseqüentemente auxiliando os gestores econômicos a atingirem a eficácia em seus procedimentos operacionais, financeiros e econômicos.

Nesta incursão, optamos num primeiro aspecto, visualizarmos o RE sobre o ponto de vista dos gestores, para depois confeccionarmos as diretrizes por parte da Controladoria, em apoiar suas idéias e dar sua contribuição como órgão efetivo e de suporte aos gestores econômicos.

Algumas alternativas de RE são pronunciadas aos gestores econômicos e executivos em geral, de uma forma pouco formal aos processos considerados como “normais”, esses, por sua vez, tomam de maneira equivocadas suas decisões, pois não conseguem olhar o “óbvio” nos negócios das organizações. Dificultam seu entendimento, por apresentarem uma compreensão sobre o assunto de uma maneira estática, e não sinérgica como deveria ser, as ações muitas vezes, esbarram na “mesmice” em se ter nas mãos, as mesmas ferramentas, e por elas, se acharem conformados naquilo que lhes são apresentados como “resultados”.

Esta análise é por nós uma fonte registradora das condições em que por despreparo, falta do conhecimento do negócio, ou até do ambiente em que está inserida a organização, alguns gestores econômicos “pecam” quando tentam perseguir o RE sem o sucesso desejado.

Com base em indicativos destas proporções, buscamos uma forma de competir com estes “pálidos” e inviáveis procedimentos, e motivamo-nos em adquirir outras formas de “olhar” o horizonte mercadológico existentes nos ambientes, a fim de consagrar caminhos mais promissores quanto aos RE.

Neste sentido, emprestamos de Drucker (1986, p. 4 - 10), algumas verdades sobre os fatos apresentados, e neles registramos nossa avaliação.

1. *Dentro da empresa não há resultados, nem recursos. Ambos estarão fora dela:* compreendemos esta análise que somente os centro de custos, aparecem como certos no interior das organizações, porém se nelas despertam o interesse pelos REs, esses por sua vez, só acontecem se o “mercado”, assim o desejar. A afirmação é válida pela dependência que existe e integra todas as entidades econômicas no ambiente, numa economia globalizada, as cadeias econômicas desenvolvem-se numa dinâmica, onde as incertezas são a única constante. Os gestores devem assimilar de imediato esta proposta, e vincular suas decisões baseados nos ditames do mercado, as oportunidades não podem ser desperdiçadas, a criatividade, deve ser a ferramenta mais exigida, quando aplicados a novos produtos e serviços, avaliando sempre, os padrões e especificações dos clientes e da sociedade em geral;
2. *Os resultados são obtidos pela exploração de oportunidades, não pela solução de problemas:* numa organização econômica, “problemas” sempre existirão. O desperdício em relatórios, informações passadas, só gerarão custos, sem uma contrapartida correspondente, “as receitas”.As oportunidades por sua vez, são eventuais, os gestores devem dominar as habilidades perceptivas quanto a este

fator, e desenvolverem todos os esforços a seu alcance, para aproximarem seus resultados das oportunidades existentes;

3. *Os recursos para que produzam resultados , precisam ser alocados a oportunidades e não a problemas:* da mesma forma, não podemos “enxugar” todos os problemas existentes, mas minimizá-los já é um passo adiante;

4. *Resultados econômicos são conquistados somente por lideranças, não por mera competência:* os REs surgem, em decorrência dos lucros, e os lucros, nada mais são do que uma contribuição significativa do mercado, ou o cliente. Esse assim acontece, é por que está implícita a liderança da empresa em qualquer segmento do mercado por ela abrangido. Sendo assim, uma empresa precisa ser líder em “alguma coisa”, sem ser no entanto, a maior ou a melhor em determinada linha de produto, nem mesmo a atingir os melhores lucros do mercado. Ser líder, não implica necessariamente ser a melhor. A hipótese de considerar-se como a segunda ou a terceira num *ranking*, possibilita uma concentração em determinados segmentos que irá diferenciá-la entre as concorrentes. A cobertura sistêmica em processos que visem à preocupação com os clientes no período pós -venda, pode vir a ser um adiconante na avaliação do mercado, tão logo, este procedimento venha acompanhado na qualidade do atendimento;

5. *Qualquer posição de liderança é transitória e provavelmente de vida curta:* em função disso, os gestores devem se precaver e deslocar suas áreas a novas oportunidades e se possíveis se anteciparem à neutralização de eventuais problemas;

6. *Aquilo que existe está ficando velho:* decisões a serem tomadas, “envelhecem” no momento de sua aceitação. A tarefa então exige ao que se “apresentará” como recursos e oportunidades geradas, as políticas voltadas para as realidades próximas, são mais convenientes, do que a restauração da normalidade advinda de um passado sem recompensas;

7. *Aquilo que existe provavelmente está mal alocado:* podemos encarar esta análise sobre as alocações e direções que os esforços estão sendo disponibilizados pela organização, e procurar atribuir suas forças às capacidades realmente válidas para as áreas organizacionais, a pré -disposição de recursos a elementos onde a visão dos resultados é irrelevante, compromete de forma significativa à eficácia dos resultados apresentados. Torna-se necessário, por parte dos gestores econômicos, o

entendimento global dos negócios da organização, para que estes possam direcionar os recursos às evidências concretas quanto aos REs;

8. *Concentração é a chave para resultados econômicos*: as indagações feitas quanto aos esforços atribuídos a produtos que consomem altos padrões de custos, são cada vez mais pertinentes, quando se verifica a pouca valoração econômica que estes produtos trazem às organizações. Os gestores e administradores em geral, devem seguir em regras básicas, a viabilização de produtos que sejam indicadores de lucratividade, exigindo uma queda acentuada dos custos envolvidos, além disso, as oportunidades encontradas, devem ser aparadas com o mínimo de recursos exigidos, mas com a máxima qualificação dos envolvidos.

Boa parte das condições apresentadas quanto ao processo do RE, tem sua origem nas dependências internas das organizações, algumas já demonstradas, aponta para os gestores econômicos e suas visões antagônicas sobre o processo instalado. Tal consequência, pode ser interpretada pela Controladoria, como um mau treinamento destes profissionais envolvendo o negócio da empresa, muito embora nem sempre isso é verdade, pois existem lacunas onde o processo se registra como algo histórico e não mais por indivíduos, ou áreas individuais.

Diante disso a reação da Controladoria, aponta para mecanismos de acompanhamento nas áreas onde os resultados são processados, não menos importante, os gestores, responsáveis por essas áreas, recebem apoios de carácter gerenciais, informacionais e estratégicos, que possam vincular suas decisões às otimizações mais relevantes e pertinentes com os objetivos da organização. Complementar também é a afirmação, que todas as tomadas de decisões dos gestores serão investigadas, a níveis que possam ser detectados algumas irregularidades quanto ao processo nas atividades praticadas em suas áreas de responsabilidade, e se assim o for, a Controladoria poderá se dispor de novas reorientações a esses profissionais, para que possam equilibrar as possíveis falhas e se adequarem aos resultados globais perseguidos.

4.1.2 A Responsabilidade dos Gestores no RE

Vimos no tópico anterior, as considerações a respeito do RE e com ele, demos um breve relato dos responsáveis pela sua formação e conseqüentemente sua mensuração.

Apoiados nestas verdades, dissemos ser os gestores responsáveis pelos resultados das áreas organizacionais, com a evidência de que são “eles”, os mentores das tomadas de

decisões dessas áreas, e assim sendo, estes dispõem dos recursos necessários para o alcance desses objetivos.

A atribuição das responsabilidades pelos gestores no RE deve ser, retratadas e equiparadas aos limites, ou fronteiras, que estes indivíduos dispõem diante das variáveis que poderão se interpor nos processos das atividades envolvendo as áreas sob seu comando.

Diante disso, alguns eventos econômicos, ou decisões que estão sob a tutela de outras pessoas, ou no alcance de outras áreas, não podem ser atribuídas como julgamento às ações decisórias desses indivíduos. Por outro lado, é dever dos gestores em participar ativamente no processo de gestão envolvendo os processos de planejamento, execução e controle em suas áreas, a fim de acompanharem de perto todas as fases e expectativas, quanto aos objetivos estabelecidos, bem como avaliarem os resultados, tanto nos finais do processo, ou durante eles. Este indicativo se torna importante quando da acariação feita nas prestações de conta exigida por órgãos competentes dentro da hierarquia institucional, onde os gestores poderão se explicar dentro de condições plausíveis.

As capacidades quanto às decisões a serem tomadas pelos gestores econômicos, dão a eles, totais condições de operarem suas respectivas áreas sobre a luz dos recursos que lhes são conferidos, com a intenção clara de transformá-los em produtos e serviços que satisfaçam plenamente todo o esforço inicial. Na situação final portanto, compreendemos ser as receitas, o objeto, a ser perseguido pelos gestores econômicos.

Embora pareça simples, o processo em si, resulta numa exigente contribuição das áreas em dinamizar a otimização do RE. Conseqüentemente medidas avaliativas estão presentes, associadas como forma de administrar e também, exercerem um papel de controle sobre os desempenhos registrados tanto nas áreas onde os produtos e serviços são processados, como analisam também a responsabilidade de seus respectivos gestores.

Para entendermos o processo avaliativo, dispomos da visão que Pereira (1999b, p. 214-215) encontrou para designar a presente estrutura. Segundo ele, dois, são os tipos de avaliação, a serem ressaltados: avaliação de resultados e avaliação de desempenho.

Avaliação de resultados que se refere à avaliação das contribuições dos produtos/serviços gerados pelas diversas atividades empresariais aos resultados da empresa. Nesse tipo de avaliação, o resultado é sempre associado a um produto/serviço, linhas de produtos, setores de mercado, regiões, eventos econômicos ou algum fator diretamente relacionado com produtos/serviços.

Sobre a avaliação de desempenho, a interpretação se esforça em:

A avaliação de desempenhos, que se refere a avaliação dos resultados gerados pelas atividades sob a responsabilidade dos gestores. A associação desses resultados às responsabilidades de seus respectivos gestores, permite identificar as suas contribuições e as de suas áreas aos resultados globais. (p. 215)

Em linhas gerais, os enunciados apontam para duas condições necessárias quando atribuídas à relação do RE com os gestores econômicos e as áreas que esses respondem. Num primeiro plano, temos a avaliação dos resultados como a complexidade das áreas operacionais em transformar toda forma de energia consumida e que resulte em produtos e serviços, dessa forma, os eventos econômicos, as atitudes do mercado com relação aos produtos e serviços disponibilizados, os canais de distribuição, as regiões de acesso a esses produtos, deverão ser passíveis de mensuração, tendo em vista a valoração econômica que estes produtos e serviços estão atraindo como resultados às atividades a eles empenhados. Com relação aos custos necessários aos processos desses produtos e serviços, somente os custos variáveis incorridos, ou alocados diretamente na transformação dos recursos consumidos, deverão ser contabilizados.

A proposta paira na contribuição de que cada produto e serviço, respondem de forma eficaz às atividades a eles empenhados, neste tipo de avaliação, os produtos e serviços, são notadamente orientados pela sua margem de contribuição, a qual está diretamente associada às relevâncias das receitas e dos custos variáveis ligados ao processo de fabricação. Assim sendo, na avaliação de resultados, os gestores econômicos podem e devem estar atentos aos procedimentos admitidos em suas áreas de responsabilidade, pois estes, são passíveis de registrarem resultados ineficazes e portanto, impróprios à continuação do processo, do mesmo modo, há aqueles por apresentarem contribuição expressiva aos resultados que envolvem suas áreas, devem ser continuamente incentivados à sua produção e conseqüentemente a sua venda.

Num segundo plano, integramos a avaliação do desempenho, como sendo a capacidade das atividades realizadas sob a responsabilidade dos gestores econômicos, e que em regra geral, verifica a contribuição dessas áreas, bem como a responsabilidade dos gestores pelos resultados globais assim entendidos. Os índices de desempenho das atividades relacionadas entre as áreas, estão intimamente ligadas aos processos sofridos por ordem e decisão dos gestores econômicos, estes por sua vez, respondem solidariamente por toda e qualquer situação encontrada e que mereçam mensurações econômicas. No montante dos resultados agregados, está o RE da área, que se integra aos demais resultados envolvendo

todas as outras áreas em ação. A transparência ocorre então, numa análise global da organização em comparar os resultados obtidos das áreas dos alcances dos gestores econômicos, dos resultados desejados impressos através de um planejamento de resultados estabelecidos.

Na avaliação do desempenho, portanto, além da otimização das atividades relacionadas às áreas, vincula-se também o comprometimento do gestor e sua eficácia quanto à manutenção das áreas sob sua responsabilidade. As decisões tomadas neste plano repercutem diretamente nos resultados globais da organização, os objetivos a serem atingidos, devem estar voltados numa visão geral do processo e não numa parte isolada, por outro lado, está em jogo a própria existência da área em relação às intenções da organização. Desempenhos considerados medíocres, ou insatisfatórios em relação às mensurações econômicas, levam essas entidades a replanejarem sua estrutura física-operacional, admitindo ainda possíveis negligências gerenciais por conta dos gestores.

O tratamento exige então, informações significativas das áreas onde os processos acontecem, os REs passam a ter maior comprometimento nas etapas, onde os fluxos de informação e comunicação, se ajustam a interesses integrados de todas as áreas envolvidas, e não em relação a áreas específicas. A Controladoria que coordena a gestão econômica dessas áreas, aproxima suas ferramentas contábeis, e todos os esforços serão mantidos, para que o desempenho se torne o esperado. A responsabilidade dos gestores dessas áreas, passa a ser de reabastecer a Controladoria sobre todos os pontos a serem atacados, a participação desses, em níveis ótimos de informações, é que vai garantir os procedimentos mais eficazes da Controladoria, em administrar e prosseguir com os REs das organizações.

5 CONCLUSÕES

As contribuições para a otimização do resultado econômico pelas organizações, sem dúvidas mostraram a Controladoria como um conjunto arquitetônico de posse de ferramentas de características informativas e gerenciais, imprescindíveis às decisões dos gestores econômicos.

Esta afirmação se aproxima diante de sua importância no contexto dos negócios organizacionais apresentados pela pesquisa, a qual obteve dados relevantes da participação da referida área, em todos os segmentos das estruturas organizacionais, as relevâncias das observações foram válidas portanto, não só na sua participação como agente que flexibiliza e filtra as melhores informações no âmbito interno, mas participa de forma decisiva nas orientações voltadas também à visão macro do ambiente.

Tomando os negócios das organizações, a pesquisa obteve um respaldo ímpar quando tratou a Controladoria sobre diferentes aspectos investigados, pois possibilitou ao pesquisador um diagnóstico sistêmico visando às etapas para se chegar aos resultados econômicos dessas entidades, não obstante, a pesquisa conseguiu ainda, interpretar as ações e reações de todos os envolvidos para que os objetivos possam ser atingidos. Deste modo, algumas características próprias dessas entidades econômicas puderam ser sentidas ao longo de todo o trabalho, uma delas, demonstrou a interatividade da Controladoria em todos as áreas e setores estratégicos das organizações. Estas impressões, trouxeram ao pesquisador as seguintes considerações: primeiro, independente da autoridade hierárquica existente nas organizações, não existe atitude isolada em prol dos resultados econômicos, qualquer que seja as etapas neste sentido, é preciso entender todos os processos e disposição de todas as áreas envolvidas; segundo, mesmo a Controladoria tendo recursos suficientes para definir, ou moldar as situações mais favoráveis às áreas organizacionais, se torna inevitável o seu conhecimento nos processos fomentados por todas as áreas, das quais, ela se esforça a manter a otimização dos resultados econômicos; terceiro, as projeções políticas, econômicas e sociais, na esfera dos ambientes externos, são extremamente importante, quando das viabilidades econômicas perseguidas pelas organizações.

Outros aspectos da pesquisa, causaram interesse e ações reflexivas da parte do pesquisador, sendo que uma delas seriam, os nivelamentos informativos e intelectuais entre os *controllers* e os gestores econômicos. As reflexões aqui representadas, ficam por conta de que: se os profissionais do departamento de Controladoria, os *controllers*, são levados a uma

contínua reciclagem de seus conhecimentos na área contábil, além de perseguirem um aprofundamento cultural em outras ciências, e outros segmentos da sociedade, qual seria então um perfil adequado aos gestores econômicos, sob esta mesma ótica? Talvez até por questão de revisão de suas habilidades, os gestores econômicos também poderiam ser passíveis das mesmas exigências atribuídas aos *controllers*.

Este aspecto até então reflexivo, passaria de uma simples observação a possíveis recomendações a esses profissionais, pois como tomadores de decisão, deveriam ter atitudes se não próxima aos *controllers*, muito perto de combinar experiências nos negócios a viabilizações oportunas dos mesmos.

Sobre os conteúdos estudados e analisados para a consecução da referida pesquisa, o destaque ficou por conta das obras pesquisadas, que proporcionaram um sustento teórico-científico, da melhor qualidade, bem como, serviram de valoração científica inestimável à vida acadêmica do pesquisador. A surpresa neste âmbito, ficou por conta da ciência da Administração, que exigiu do pesquisador, um estágio sem precedentes, e que lhe trouxe um conhecimento científico versátil sobre determinados assuntos, por conta disso, a sugestão ficaria para um prosseguimento do assunto, que pode ainda enfatizar várias linhas de pesquisa no âmbito da Controladoria. Como sustento à referente área, o pesquisador qualifica ainda as pesquisas que estiverem no alcance das “organizações de grande porte”, as quais, irão possibilitar um enriquecimento sem fronteiras para aqueles que desejam seguir a promissora carreira de executivo dessas entidades.

Já, as áreas onde os processos ocorrem, a pesquisa procurou mostrar, além, das transformações dos insumos em produtos finais. Dessa forma procurou-se nivelá-las em responsabilidades, que assumissem as suas posições em torno dos negócios das organizações. Esta proposta revelou o carácter sinérgico dessas áreas e sua relação direta com a Controladoria.

Quanto às intenções para aqueles que almejam a carreira como *controller*, em vários momentos, a pesquisa enfocou a disposição, a imparcialidade e principalmente a responsabilidade que deverá refletir, em todas as decisões desse profissional, pois só assim, poderá obter o sucesso e respeito pelos demais companheiros e profissionais da área da Controladoria e da própria organização.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Lauro Brito de; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In: CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. São Paulo: Atlas, 1999. p. 369 – 381.

ARANTES, Nélio. **Sistema de gestão empresarial: conceitos permanentes na administração de empresas válidas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

CATELLI, Armando; PEREIRA, Carlos Alberto; VASCONCELOS, Marco Túlio de Castro. Processo de gestão de sistemas de informações gerenciais. In: CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. São Paulo: Atlas, 1999. p. 127 – 146.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução á teoria geral da administração**. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 1983.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução á teoria geral da administração**. 6. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000a.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração dos novos tempos**. 6. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000b.

CHIAVENATO, Idalberto. **Os novos paradigmas: como as mudanças estão mexendo com as empresas**. São Paulo: Atlas, 1996.

DRUCKER, Peter. **Administrando para obter resultados**. reedição. Traduzido por Nivaldo Montingelli Jr. São Paulo: Pioneira, 1986.

FARIA, José Carlos. **Administração: introdução ao estudo**. São Paulo: Pioneira, 1994.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1993.

GIL, Antonio Loureiro de. **Sistema de informações contábil/financeiros: integrados a sistemas de gestão empresarial tecnologia ERP**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GUERREIRO, Reinaldo. Mensuração do resultado econômico. In: Catelli, A. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. São Paulo: Atlas, 1999, p. 81 – 124.

HALL, Richard H. **Organizações: estrutura e processos**. Traduzido por Wilma Ribeiro. 3. ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall do Brasil, 1984.

KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria**: teoria e estudo de casos. São Paulo: Pioneira, 1977.

MARION, José Carlos. **Análise das demonstrações contábeis**: contabilidade empresarial. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise financeira de balanços**: abordagem básica e gerencial. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

MAXIMIANO, Antonio Cesar. A. **Teoria geral da administração**: da Escola Científica à competitividade em economia globalizada. São Paulo: Atlas, 1997.

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

PADOVEZE, Clóvis. Luís. **Sistemas de informações contábeis**: fundamentos e análise. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PARISI, Cláudio; NOBRE, Waldir de Jesus. Eventos, gestão e modelos de decisão. In: CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. São Paulo: Atlas, 1999. p. 103-124.

PASSOS, Elizete. **Ética nas organizações**. São Paulo: Atlas, 2004.

PEREIRA, Carlos Alberto. Ambiente, empresa, gestão e eficácia. In: CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. São Paulo: Atlas, 1999a. p. 35 – 80.

PEREIRA, Carlos Alberto. Avaliação de resultados e desempenhos. In: CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. São Paulo: Atlas, 1999b, p. 188 – 259.

PEREIRA, Orlindo Gouveia. **Fundamentos de comportamento organizacional**. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez.; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sergio Paulo. Cintra. **Controladoria de gestão**: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

TAVARES, Mauro Calixta. **Gestão estratégica**. São Paulo: Atlas, 2000.

OLIVEIRA, Luís Martins de. **Controladoria**: conceitos e aplicações. São Paulo: Futura, 1998.

OLIVEIRA, Jair Figueiredo de; PRADO, Jonas; SILVA, Edison Aurélio da. **Gestão de negócios**. São Paulo: Saraiva, 2005.

REZENDE, Denis Alcides. **Sistemas de informações organizacionais: guia prático para projetos**. São Paulo: Atlas, 2005.

7. BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

BERNARDES, Cyro. **Teoria geral das organizações**: os fundamentos da administração integrada. São Paulo: Atlas, 1988.

CARVALHO, Antonio Vieira de. **Aprendizagem organizacional**: em tempos de mudança. São Paulo: Pioneira, 1999.

COSTA, Eliezer Arantes. **Gestão estratégica**. São Paulo: Saraiva, 2005.

GIL, Antonio Loureiro de. **Auditoria operacional de gestão**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MORGAN, Gareth. **Imagens da organização**. Traduzido por Cecília Whitaker Bergamini e Roberto Coda. São Paulo: Atlas, 1996.

LUCENA, Maria Salete Diva. **Planejamento estratégico e desempenho para resultados**. São Paulo: Atlas, 2004.

NADLER, David A.; GERSTEIN, Marc S.; SHAW, Robert B. **Arquitetura organizacional**: a chave para a mudança empresarial. Traduzido por Waltensir Dutra. 11. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

SILVEIRA JÚNIOR, Aldery; VIVACQUA, Guilherme. **Planejamento estratégico**: mudança organizacional. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.