

MARCIA TEODORO DE SENE

**INTEGRANDO A ADMINISTRAÇÃO E A CONTABILIDADE UTILIZANDO A
CONTROLADORIA**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de Especialista em Controladoria – turma 2008.

Orientadora: Profª. Dr. Vichente Pacheco

**CURITIBA
2008**

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela bondade de me conceder a vida e tudo mais que sou.

A minha família, por acreditar em mim, pelo incentivo, apoio e carinho.

A meus amigos, pela compreensão da escolha que fiz ao optar por meus estudos ao invés de festas e viagens.

Aos meus novos amigos que conquistei nesta caminhada e pela ajuda nos momentos difíceis em sala.

Aos professores, por nos oferecerem de seus conhecimentos, habilidades e muita paciência.

Aos colegas de turma, pela força de vontade e garra que todos nós demonstramos ao longo de todo tempo deste curso.

Aos funcionários da UFPR, pela ajuda ao longo desta fase tão importante.

EPÍGRAFE

*Bom mesmo é ir a luta com determinação, abraçar
a vida com paixão, perder
com classe e vencer com ousadia,
pois o triunfo pertence a quem se atreve...
A vida é muita para ser
insignificante.*

Charles Chaplin

RESUMO

Sene, Marcia. Integrando a Administração e a Contabilidade utilizando a Controladoria. Hoje, um grande desafio para as empresas é a dificuldade em ter uma visão única, ou seja, todos os setores tem que estar em sintonia. Quando se fala em gestão estratégica, estamos falando em orçamento, planejamento, metas, objetivos. Quando se faz um planejamento, a controladoria tem o papel de monitorar se o planejado está sendo realizado e informar aos gestores para realinhamento dos rumos. E aí, sugere-se a idéia de tornar as áreas, administrativa, contábil e a controladoria dependentes. Uma controladoria que tenha uma atuação transparente poderá fazer com que todos na empresa absorvam a idéia de interdependência, ou seja, se não houver conjunto, sincronia e sintonia, dificilmente a empresa terá sucesso. Por outro lado, aí talvez esteja a chave do negócio, a controladoria tem a obrigação de ter uma visão de futuro da empresa, não só do presente, antecipando possíveis problemas e rotas a seguir, repassando estas informações para a gestão, criando aquilo que chamamos de ciclo PDCA. Falando em termos mais técnicos se fizermos uma comparação entre produtividade e competitividade, muitas vezes uma situação complica a outra, ou seja, pode ter uma empresa que é eficazmente produtiva, mas não é competitiva, justamente pela falta de planejamento e controle. Produzir bastante não é sinal de lucro, o ideal é saber exatamente quanto e quando produzir, pois corre-se o risco de produzir e não vender. Portanto, para uma empresa ser produtiva é importante saber exatamente o que produzir, a quantidade, a qualidade o tempo e por quanto produzir afim de auferir lucro, com base na expectativa de seus acionistas. Isto tudo começa na administração (compra de matéria-prima, produção, logística, financeiro) passando para a contabilidade e tendo a CONTROLADORIA como órgão gerencial pra que tudo ocorra conforme o planejado. Logo vem a sugestão de mudar, ou seja, integrar a Administração e a Contabilidade utilizando a Controladoria, pois assim será uma única equipe trabalhando e gerando informações úteis e necessárias aos gestores para as tomadas de decisão na busca da eficácia desejada.

Palavras-chave: Integração; Gestão; Planejamento; Visão ; Mudança.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	1
2	LEVANTAMENTO DE LITERATURA.....	5
2.1	ADMINISTRAÇÃO.....	5
2.1.1	Frederick Winslow Taylor.....	5
2.1.2	A Linha Fordista.....	7
2.1.3	Toyotismo: A Administração Pelos.....	8
2.1.4	Peter Drucker, Pai da Administração Moderna.....	9
2.1.5	Administração como Processo e suas Habilidades.....	10
2.2	CONTABILIDADE.....	13
2.2.1	O Pai da Contabilidade.....	13
2.2.2	O que é Contabilidade.....	14
2.2.3	Objetivos.....	14
2.2.4	Funções.....	15
2.2.5	Finalidades.....	15
2.2.6	Ramificações da Contabilidade.....	16
2.2.7	Áreas de Atuação em Geral.....	17
2.2.8	Áreas de Atuação Específica.....	18
2.3	CONTROLADORIA.....	19
2.3.1	Controladoria como Órgão Administrativo.....	20
2.3.2	O Papel da Controladoria no Processo de Gestão.....	23
2.3.2.1	O Planejamento.....	23
2.3.2.2	A execução.....	24
2.3.2.3	O controle.....	24
2.3.2.4	Papel da Controladoria no Planejamento.....	24
2.3.2.5	No Planejamento Estratégico.....	25
2.3.2.6	No Planejamento Operacional.....	25
2.3.2.7	No Planejamento da Controladoria.....	25
2.3.2.8	Papel da Controladoria no Controle.....	26
3	GESTÃO.....	27
3.1	Estilo de Gestão.....	27
3.2	Processo de Gestão.....	28
3.2.1	Planejamento Estratégico.....	28
3.2.2	Fases do planejamento estratégico.....	29
3.2.2.1	Fase Um - Escolha do gestor do planejamento estratégico.....	30
3.2.2.2	Fase Dois - Variáveis Ambientais.....	30
3.2.2.3	Fase Três - Identificação do cenário.....	32
3.2.2.4	Fase Quatro - Divulgar o cenário nas áreas.....	32
3.2.2.5	Fase Cinco - Formular planejamento tático.....	33
3.2.2.6	Fase Seis - Interação e eliminação de conflitos.....	34
3.2.2.7	Fase Sete - Consolidação das diretrizes táticas.....	35
3.2.2.8	Fase Oito - Elaboração, validação e aprovação do plano estratégico.....	35
3.3	O papel da controladoria no planejamento estratégico.....	36
3.4	Modelo de Decisão.....	38
3.5	Processo de tomada de decisão.....	38
3.6	Modelo de Informação.....	39
3.7	A controladoria no processo de gestão.....	39

3.8	Gestão dos sistemas de informação para apoio ao processo.....	40
4	INTEGRANDO A ADMINISTRAÇÃO E A CONTABILIDADE	42
5	TEORIA VERSUS PRÁTICA E A MUDANÇA	45
5.1	MUDANÇA.....	46
6	CONCLUSÃO.....	52
7	REFERÊNCIAS.....	53

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

QUADRO 1 – ESCOLA CLÁSSICA – IDÉIAS BÁSICAS.....	5
FIGURA 1 – PROCESSO DE OBJETIVOS, RECURSOS E DECISÕES.....	9
FIGURA 2 – HABILIDADES DO ADMINISTRADOR	11
FIGURA 3 – CICLO PDCA.....	41

1 INTRODUÇÃO

A controladoria tem encontrado alguns obstáculos para desempenhar seu papel de forma eficaz. Devido ao fato em se deparar com a pouca disponibilidade de informações dos setores. A contabilidade e a administração se veem como de certa forma "adversárias" dentro das empresas, ou seja, criam barreiras para dificultar as informações específicas de seus setores, é como se uma fosse independente da outra, porém não compreendem que para a empresa isto gera problemas nos resultados.

Porém, isso não é um trabalho fácil, e requer muita paciência, pois necessita de mudanças de ordem cultural o que pode trazer alguns conflitos e resistências em alguns setores e até mesmo na própria direção da empresa. A mudança pode trazer o progresso, logo este só é possível quando é bem planejado, trabalhado e compreendido em sua real importância, também é preciso saber quando e como mudar. Então, diante destes fatos muitas empresas preferem continuar no comodismo ao progresso. Não querem mais trabalhos, já que não dispõem de tempo, que é a palavra chave para a mudança.

Logo, para uma boa gestão, é importante uma boa equipe, sendo assim, todos precisam de trabalho em conjunto, troca de informações e uma única visão global.

A controladoria pode fazer a integração destas áreas, integrando os setores e fazendo com que trabalhem juntos cada um com sua devida importância e utilidade para gerar os resultados esperados

Segundo Padoveze 2005 (pg.37), a Controladoria é a responsável pelo Sistema de Informação Gerencial da empresa e sua missão é assegurar o resultado da companhia, devendo atuar fortemente em todas as etapas do processo de gestão.

Dependendo do porte e estrutura organizacional, a função de Controladoria pode atuar de formas diferentes e dentro dos mais diversos níveis da administração.

Basicamente, esta função é exercida através de dois enfoques distintos.

O primeiro é mais usual, assemelha-se às responsabilidades de um gerente de contabilidade ou de um contador geral, o qual se situaria na estrutura organizacional como um órgão de linha, normalmente se subordinando ao principal executivo da empresa. Suas atividades incluem a geração de informações dentro

dos diversos setores a ele subordinados. Nesse caso, o controller seria responsável, entre outras, pelas seguintes áreas e funções:

- Contabilidade geral, fiscal e de custos;
- Controle patrimonial;
- Orçamentos;
- Auditoria interna;
- Administração-financeira.

Já o segundo enfoque de atuação do controller, envolve compilação, síntese e análise das informações geradas. Sua função básica é garantir que tais informações sejam preparadas e distribuídas oportunamente dentro da empresa. Por este enfoque o controller atua como um órgão de staff ligado diretamente à alta administração, selecionando e filtrando as informações vindas de diversos departamentos, que serão utilizadas para a tomada de decisões.

Logo o Controller precisa de conhecimentos avançados de Administração de empresas, pois ele irá precisar implementar um sistema de informação gerencial que possibilite o controle das atividades e a análise dos resultados alcançados em comparação aos objetivos estabelecidos no Planejamento Estratégico que será elaborado pela alta administração da empresa, o qual se constituirá no principal instrumento de orientação e controle de todas as atividades.

Segundo PEREZ Junior, Jose Hernandez,1997(pg.41), a seqüência básica para a elaboração de um plano estratégico compreende:

- a) A determinação da missão da empresa;
- b) A análise ambiental, que inclui:
 - a identificação dos fatores-chaves (ou fatores críticos de sucesso) de sucesso;
 - a análise das variáveis ambientais críticas internas e externas;
- c) O estabelecimento de diretrizes e objetivos estratégicos;
- d) A determinação de estratégias;
- e) A avaliação dessas estratégias;

Além de conhecimentos na área de Administração também é importante e essencial o controller entender e dominar a área Contábil Financeira e Gerencial e suas ramificações como custos (gasto, custos diretos e indiretos, custos indiretos de fabricação, custos fixos, custos variáveis, custo real de produção e centro de custo), auditoria e tributária.

Porque a contabilidade de custos representa um instrumento cujo objetivo é proporcionar à administração informações confiáveis e oportunas, que lhe possibilite obter maior segurança em cada processo de decisão e medir a eficiência com que as operações vêm sendo conduzidas.

Administrador e contador, estas são as funções básicas e essenciais para o controller.

Onde o administrador é o responsável pelo ambiente de um sistema empresarial e possui uma visão macro bastante diversificada, e a contabilidade que acompanha as atividades realizadas pelas pessoas, no sentido indispensável de controlar o comportamento de seus patrimônios, identificando, classificando e anotando as operações da empresa e de todos os fatos que de alguma forma afetam sua situação econômica, financeira e patrimonial.

Daí a sugestão de interagir as duas funções para chegar ao objetivo definido, como trabalhar estas duas áreas fica sob responsabilidade do Controller.

A falta de integração entre os setores em uma empresa pode causar sérios problemas em seus resultados, então a Controladoria pode desempenhar um papel vital para integrar os setores de um modo geral.

Pois com os avanços econômicos e tecnológicos, torna-se ainda mais evidente a necessidade que as empresas sempre tiveram de mostrar suas informações ao público (clientes, bancos, fornecedores, governo) de uma forma coerente, sintética e explicativa. Com isso, constata-se a importância real de um setor onde possa ser considerado como principal instrumento de controle de empresa, objetivando a tomada de decisões, além de fornecer base de dados para uma perfeita elaboração de planejamento.

Assim é a Controladoria, uma atividade de grande importância dentro das organizações, que por meio de uma análise de dados fornecidos principalmente pela Administração e Contabilidade gera resultados e se discutem os rumos a seguir

A medida que todos na empresa entendam que para um bom resultado é fundamental que exista esta integração entre os departamentos, fica fácil interagir a Administração e a Contabilidade para colaborar nas informações e facilitar o trabalho dos gestores.

Quando todos estiverem integrados devidamente e colaborando, todos tendem a ganhar e produzirem melhores resultados de um modo geral.

Esta pesquisa visa para mostrar que não existe setor mais e menos importante dentro de uma empresa.

Hoje, a Controladoria envolve todos os setores e não apenas a contabilidade como muitos acham.

E para ter sucesso em seu trabalho os controllers precisam da administração para organizar os dados coletados da contabilidade, e transformá-los em relatórios precisos.

Para melhor compreensão deste assunto, serão ouvidos alguns gestores para entender as dificuldades existentes nos setores e compreender as razões específicas de cada um, então serão expostos alguns relatos de profissionais dos setores Administrativos, Contábil e Controladoria.

Também serão utilizadas algumas referências bibliográficas para auxílio no desenvolvimento do trabalho.

2 LEVANTAMENTO DE LITERATURA

2.1 ADMINISTRAÇÃO

A palavra administração vem do latim ad (direção, tendência para) e minister (subordinação ou obediência).

Administração é o ramo do conhecimento que cuida da gestão dos recursos e do processo decisório nas empresas. Também ele é o responsável pelo ambiente de um sistema empresarial, onde precisa ter uma visão macro bastante diversificada como por exemplo: governo, fornecedores, sistema financeiro, sindicatos, tecnologia, comunidade, consumidores, concorrência, mercado e mão-de-obra e estar atento às mudanças e às tendências da famosa globalização, saber avaliar os processos e principalmente saber o que fazer no momento certo.

A seguir, veremos o que diz os maiores nomes e pensadores da Administração Científica e Moderna como: Frederick Winslow Taylor, Henry Ford, o Sistema Toyota criado por Taiichi Ohno e Peter F. Drucker

2.1.1 Frederick Winslow Taylor

Foi com o objetivo de melhorar a produtividade que as denominadas teorias de administração foram surgindo. Era a busca pela racionalização do processo produtivo. Esses estudos tiveram seu início no princípio do século XX. Escola clássica é o nome que se dá à linha de pensamento que definia a administração como um processo de planejar, organizar, dirigir e controlar, cujos fundamentos teóricos foram cultivados por Frederick Winslow Taylor (1856-1915). Ele foi uma das figuras que mais se destacaram, por sua contribuição para a chamada Administração Científica.

Taylor era engenheiro, portanto com formação técnica. Logo, suas conclusões eram baseadas naquilo que observava. Partindo de dados singulares, Taylor caminhava para planos mais abrangentes e chegava à sua teorização. Com a experiência obtida na Siderúrgica Midvale Steel Co., desenvolve seus estudos e publica, em 1911, o livro Princípios de Administração Científica, cujas idéias básicas agrupam-se no quadro seguinte:

- Quanto mais dividido for o trabalho em uma organização, mais eficiente será a empresa.
- Quanto mais o agrupamento de tarefas em departamentos obedecer ao critério da semelhança de objetivos, mais eficiente será a empresa.
- Um pequeno número de subordinados para cada chefe e um alto grau de centralização das decisões, de forma que o controle possa ser cerrado e completo, tenderá a tornar as organizações eficientes.
- O objetivo da ação de organizar é voltado antes para as tarefas do que para os homens. Desta forma, ao organizar, o administrador não deverá levar em consideração os problemas de ordem pessoal daqueles que vão ocupar a função. Deverá criar uma estrutura ideal.

Quadro 1 – Escola Clássica – Idéias Básicas

Fonte: Motta, 1995.

Alguns pontos da teoria de Taylor devem ser enfatizados, como, por exemplo, o entendimento de que o planejamento, a verificação do trabalho e as ações corretivas só poderiam ser executadas pela administração, cabendo aos operários e supervisores a tarefa única de meros executantes e fiscais. Este perfil aprofundou um sistema de relações hierárquicas complexas, com crescimento de setores e funções associadas ao controle, constituição de culturas organizacionais afinadas com a extração da mais-valia e a apropriação de saberes e energias físicas e mentais dos trabalhadores. A supervisão deveria ser subdividida entre supervisores especializados, responsáveis por diferentes aspectos do trabalho para acompanhar as fases e exercer controle permanente.

Segundo Taylor, só existia uma maneira certa para a execução da tarefa e, ao descobri-la, chegaria à eficiência na produção. Taylor chamava este enfoque de administração funcional, que permitiria maior concentração e melhores resultados (LODI, 1977; MOTTA, 1995; SELIGMANN-SILVA, 1986; SOUZA, 1993).

Desta maneira, ele contribuiu para a desumanização do processo de trabalho, transformando homens em máquinas, afastando-se profundamente da lógica de otimização da organização produtiva. Ampliou o abismo entre uma elite administrativa pensante e um proletariado "ignorante", reforçando a divisão social e técnica do processo produtivo, levando à degradação do trabalho (KATZ, 1995).

Para Taylor, somente o administrador poderia determinar a maneira correta para a execução de uma tarefa, através da observação e análise dos movimentos. Após a padronização, o método se torna modelo para todos .

Um dos grandes equívocos da teoria de Taylor foi acreditar que o trabalhador sob pressão da gerência e da linha de produção aumentaria seu empenho. Na verdade, acontece o contrário. Devido ao acúmulo de stress gerado pela monotonia da tarefa e pela repetitividade dos movimentos, o trabalhador vai progressivamente diminuindo seu ritmo e adoecendo.

Taylor considerava que o trabalhador possuía características negativas para o trabalho: era irresponsável, vadio e negligente e vivia "fazendo cera".

2.1.2 A Linha Fordista

Em 1913, Henry Ford, subtraindo a idéia dos matadouros de Chicago, onde as reses abatidas eram preparadas para consumo em sistema de carretilhas aéreas, implanta na Ford Motor Company as esteiras rolantes - sistema mecânico com base no movimento contínuo de circulação de peças. Agora, o trabalhador não precisaria sair de seu lugar para pegar peças ou ferramentas. Elas viriam em sua direção. Não haveria movimentos supérfluos. Todos os seus movimentos estariam ocupados (FISCHER, 1992).

O trabalhador faria sempre os mesmos movimentos e a ação da gravidade o estaria auxiliando. Não haveria necessidade de usar a mente, pois os movimentos eram repetitivos. O trabalhador era a continuação da própria máquina e via assim seu trabalho ser mais desqualificado. Usavam-se máquinas mais especializadas, de modo que o trabalhador só precisava fazer uso dos movimentos simplificados (FISCHER, 1992).

O modelo fordista era, portanto, caracterizado pela racionalização da produção com intensificação do trabalho, Princípios estes já desenvolvidos por Taylor. Desta forma, ao colocar o trabalhador fixo na linha de montagem, Ford obteve aumento da produtividade (BRAGA, 1995; MATTOS et al, 1995).

Outra característica do modelo de Ford, subtraído da teoria taylorista, era a preocupação com os buracos ou paradas que ocasionalmente poderiam acontecer na linha de montagem. Na linha de produção fordista, as máquinas supriam todas as necessidades e o sistema de esteiras mantinha a produção em ritmo constante, o que aumentava os movimentos mecanizados dos operários.

O fordismo procurava, assim, extrair durante a jornada de trabalho a maior carga possível do sobretrabalho, subtraindo qualquer encargo improdutivo e

aumentando a taxa de exploração da mão-de-obra. Convém enfatizar que a padronização das máquinas nunca levou em conta os diversos biotipos dos operários, o que, certamente, contribuía para as péssimas condições de trabalho.

2.1.3 Toyotismo: A Administração Pelos

O modelo de trabalhador taylorista, de tarefas fragmentadas, passa, no toyotismo, para uma linha de produção integralizante, executando suas atividades em equipe. Isto ocorre não porque haja uma depuração na relação capital - trabalho, mas porque os momentos são outros, estamos diante de processos de trabalho mais sofisticados. Daí, a necessidade de trabalhadores mais qualificados e com percepção da tarefa do grupo. As fundações do toyotismo, portanto, estão fincadas em dois pilares novos: just in time e autoativação da produção.

Sua premissa básica é a de uma produção em série restrita, de produtos diferenciados e variados com alto controle de qualidade, em torno da linearização da produção e do enfoque de organização da produção em postos polivalentes

Seu criador Taiichi Ohno parte da idéia central de que, se todo o volume de mercadorias produzidas não forem consumidas, todo o esforço da gerência científica de Taylor e Ford será insuficiente. Neste sentido, seria preciso abandonar as produções em massa e partir para o diferencial de uma linha de produção enxuta de baixos custos, simultânea e diferenciada (CORIAT, 1994). O princípio é a inversão da produção, do fim para o começo. Ela se inicia a partir da solicitação feita pelo estoque. Mas, para flexibilizar a produção, é necessário que o quantitativo de trabalhadores também seja variável. O toyotismo se estrutura a partir de um número mínimo de trabalhadores e horas extras, que vai aumentando de acordo com as necessidades, através de subcontratações ou trabalhadores temporários (ANTUNES, 1997).

A linha de montagem solicita as peças de que necessita para realizar as vendas, mantendo um estoque mínimo já comprometido com o mercado. Elimina-se, desta maneira, a "gordura" da empresa pelo pessoal excedente e maquinário desnecessário. "É uma inversão da lógica fordista. O fluxo de produção começa pela encomenda, não é mais a produção em massa. Existindo, segundo esta escola, um controle maior do processo e fabricação" (SALERNO, 1992).

Outra característica do estilo japonês de administrar é a administração pelos olhos. A gerência pode, em qualquer instante, exercer um controle direto sobre a linha de produção e sobre os operários: um sistema chamado Andon, que se compõe de cartazes e sinais luminosos colocados em todas as ilhas de produção, indica através de luzes o que está ocorrendo luz verde, normal; luz laranja, precisa de ajuda; luz vermelha, tem de parar a linha de produção.

Este procedimento torna imediatamente visível o excesso ou a falta de estoques necessários à produção, a maleabilidade do fluxo de produção e o controle sobre os operários. Nada escapa do olhar nazista da administração.

A proposta toyotista, diferentemente da concepção taylorista de fragmentação do saber artesanal do trabalhador, propõe a desespecialização dos trabalhadores para transformá-los em trabalhadores multifuncionais. Trata-se do controle sobre o operário também para aniquilar seu saber, diminuindo seu entendimento sobre a produção através de multiplicidade de tarefas, assim como ressocializando o processo produtivo, através do aumento e intensidade das tarefas exercidas. Cada trabalhador tem sob sua guarda várias máquinas, realizando em cada uma atividades diferenciadas, o que permite maximizar as operações através da ocupação constante de máquinas e ferramentas.

2.1.4 Peter Drucker, Pai da Administração Moderna

Peter F. Drucker, considerado o pai da administração moderna por revolucionar as estratégias e conceitos de grandes empresas em todo o mundo.

Drucker era considerado um visionário da administração pelo seu reconhecimento de que os empregados dedicados são cruciais ao êxito de qualquer corporação, e que o empreendedorismo e a inovação devem ter prioridade sobre preocupação com a carência de dinheiro.

Suas técnicas de motivação foram empregadas por algumas das maiores companhias dos Estados Unidos e ajudaram a revolucionar o mundo da administração de empresas. O conceito de que as empresas existem com a finalidade primeira de atender seus clientes, idealizado por ele havia mais de 50 anos, rompeu com a visão de uma gestão centrada na produção, entre outras grandes influências de seu pensamento sobre a gestão de negócios.

Drucker sugere uma analogia em que o Administrador é, muitas vezes, como o maestro que pode não saber tocar violino, mas tem um papel decisivo no

desempenho da sua orquestra. No entanto, a motivação dos trabalhadores do conhecimento é muito mais complexa de que a dos trabalhadores da era industrial. O modelo baseado na remuneração fixa, ou em função do desempenho, é largamente insuficiente.

2.1.5 Administração como Processo e suas Habilidades

Chiavenato (2000) diz que a Administração é o processo de planejar, organizar, dirigir e controlar o uso de recursos a fim de alcançar objetivos. Chiavenato (2000, p. 5) ainda complementa o conceito de Administração dizendo que “[...] a tarefa básica da Administração é a de fazer as coisas por meio de pessoas de maneira eficiente e eficaz”.

A figura 1 mostra o processo dos objetivos, recursos e decisões de uma empresa.

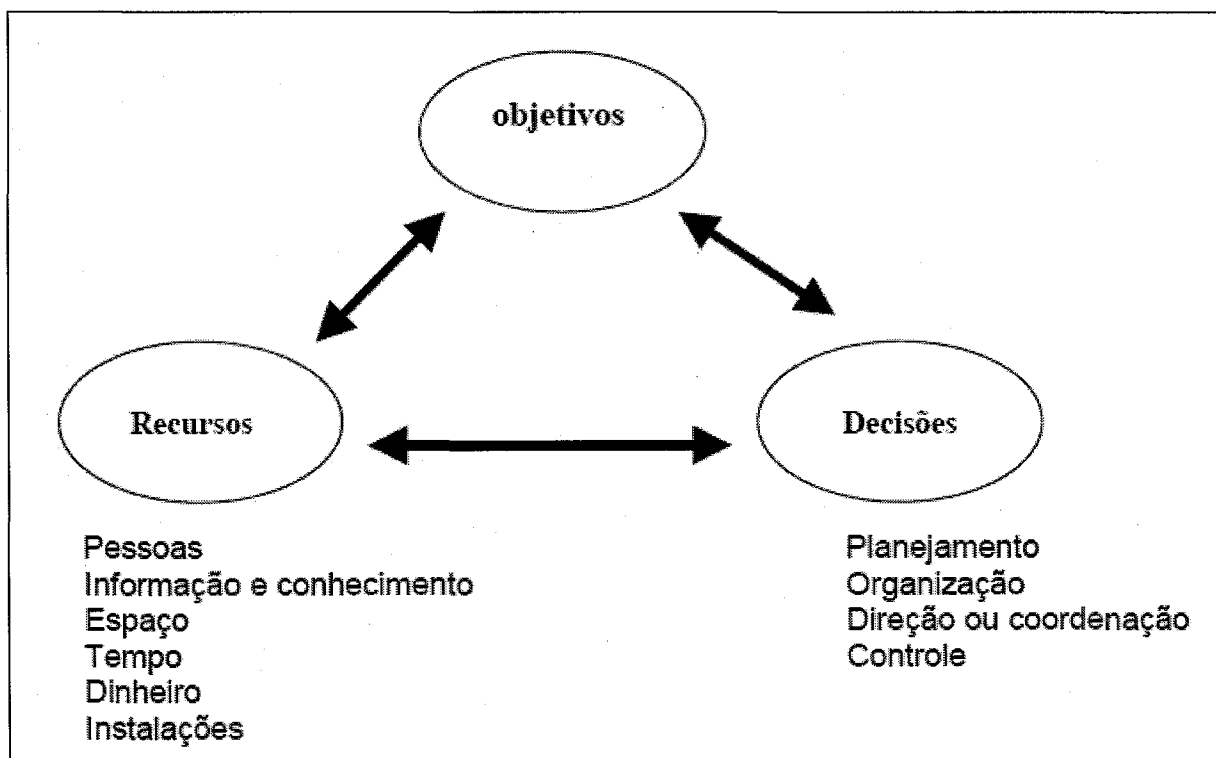


Figura 1 – Processos de objetivos, recursos e decisões.

Fonte: MAXIMIANO, 2004.

O sucesso de um administrador na vida profissional não está inteiramente relacionado àquilo que lhe foi ensinado, ao seu brilhantismo acadêmico ou ao seu interesse pessoal em praticar o que aprendeu nas escolas. Esses aspectos são importantes, porém estão condicionados a características de personalidade, ao modo pessoal de agir de cada um. O conhecimento tecnológico da Administração é importantíssimo, básico e indispensável, mas depende, sobretudo, da personalidade e do modo de agir do administrador, ou seja, de suas habilidades.

Há pelo menos três tipos de habilidades necessárias para que o administrador possa executar eficazmente o processo administrativo: a habilidade técnica, a humana e a conceitual.

Habilidade técnica: Consiste em utilizar conhecimentos, métodos, técnicas e equipamentos necessários para a realização de suas tarefas específicas, através de sua instrução, experiência e educação.

Habilidade humana: Consiste na capacidade e no discernimento para trabalhar com pessoas, compreender suas atitudes e motivações e aplicar uma liderança eficaz.

Habilidade conceitual: Consiste na habilidade para compreender as complexidades da organização global e o ajustamento do comportamento da pessoa dentro da organização. Esta habilidade permite que a pessoa se comporte de acordo com os objetivos da organização total e não apenas de acordo com os objetivos e as necessidades de seu grupo imediato.

A adequada combinação dessas habilidades varia à medida que um indivíduo sobe na escala hierárquica, de posições de supervisão a posições de alta direção.

A figura 2 abaixo ilustra melhor estas habilidades:

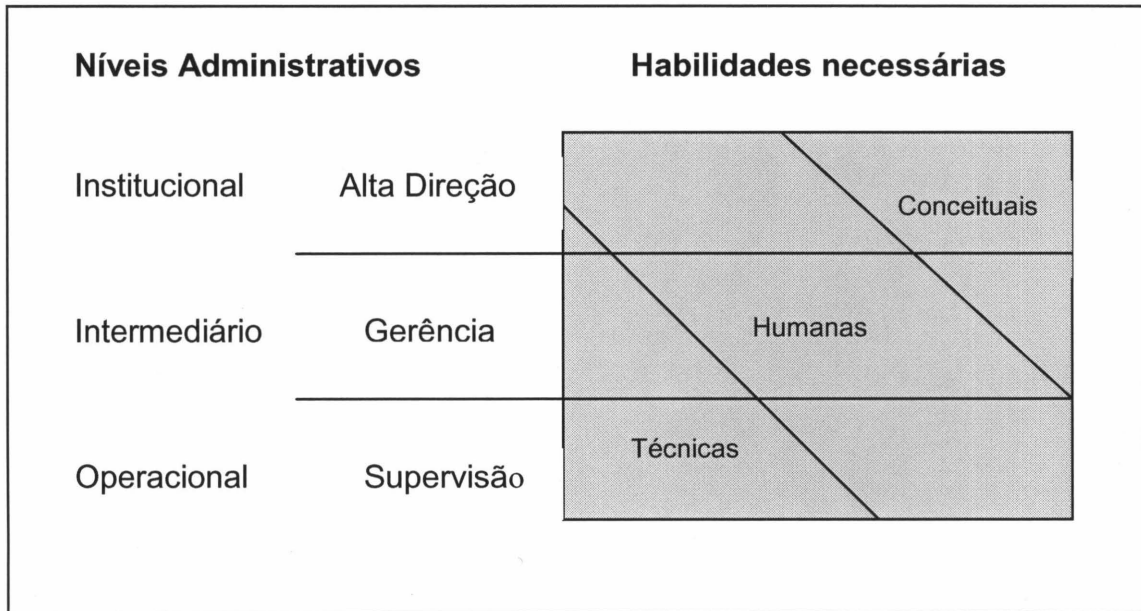


Figura 2 – Habilidades do Administrador

Fonte: Chiavenato, 2000.

2.2 CONTABILIDADE

2.2.1 O Pai da Contabilidade

FREI LUCA PACIOLI, escreveu "Tractatus de Computis et Scripturis" (Contabilidade por Partidas Dobradas), publicado em 1494, enfatizando que a teoria contábil do débito e do crédito corresponde à teoria dos números positivos e negativos.

Pacioli foi matemático, teólogo, contabilista entre outras profissões. Deixou muitas obras, destacando-se a "Summa de Aritmética, Geometria, Proportioni et Proportionalitá", impressa em Veneza, na qual está inserido o seu tratado sobre Contabilidade e Escrituração.

Pacioli, apesar de ser considerado o pai da Contabilidade, não foi o criador das Partidas Dobradas. O método já era utilizado na Itália, principalmente na Toscana, desde o Século XIV.

O tratado destacava, inicialmente, o necessário ao bom comerciante. A seguir conceituava inventário e como fazê-lo. Discorria sobre livros mercantis: memorial, diário e razão, e sobre a autenticação deles; sobre registros de operações: aquisições, permutas, sociedades, etc.; sobre contas em geral: como abrir e como encerrar; contas de armazenamento; lucros e perdas, que na época, eram "Pro" e "Dano"; sobre correções de erros; sobre arquivamento de contas e documentos, etc.

Sobre o Método das Partidas Dobradas, Frei Luca Pacioli expôs a terminologia adaptada:

"Per " , mediante o qual se reconhece o devedor;

"A " , pelo qual se reconhece o credor.

Acrescentou que, primeiro deve vir o devedor, e depois o credor, prática que se usa até hoje.

A obra de Frei Luca Pacioli, contemporâneo de Leonardo da Vinci, que viveu na Toscana, no século XV, marca o início da fase moderna da Contabilidade. A obra de Pacioli não só sistematizou a Contabilidade, como também abriu precedente que para novas obras pudessem ser escritas sobre o assunto. É compreensível que a formalização da Contabilidade tenha ocorrido na Itália, afinal, neste período

instaurou-se a mercantilização sendo as cidades italianas os principais interpostos do comércio mundial.

Foi a Itália o primeiro país a fazer restrições à prática da Contabilidade por um indivíduo qualquer. O governo passou a somente reconhecer como contadores pessoas devidamente qualificadas para o exercício da profissão. A importância da matéria aumentou com a intensificação do comércio internacional e com as guerras ocorridas nos séculos XVIII e XIX, que consagraram numerosas falências e a conseqüente necessidade de se proceder à determinação das perdas e lucros entre credores e devedores.

2.2.2 O que é Contabilidade

Contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, controle e registro dos atos e fatos de uma administração econômica, servindo como ferramenta para o gerenciamento da evolução do patrimônio de uma entidade e, principalmente, para a prestação de contas entre os sócios e demais usuários, entre os quais se destacam as autoridades responsáveis pela arrecadação dos tributos de uma nação ou região.

O Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado em setembro de 1924, aprovou a primeira definição oficial de contabilidade no Brasil, dispondo o seguinte:

“Contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, controle e registro relativo aos atos e fatos da administração econômica”.

Francisco D’Auria, por sua vez, assim a define: como a ciência que estuda, registra e controla o patrimônio e as mutações que nele operam os atos e fatos administrativos, demonstrando no final de cada exercício social o resultado obtido e a situação econômico-financeira da entidade.

2.2.3 Objetivos

A Contabilidade tem o patrimônio das empresas como seu objeto de estudo e o seu objetivo é revelar como se encontra e quais os fatores que proporcionaram mutações ao mesmo, fornecendo assim, informações úteis à tomada de decisões. Nos Estados Unidos por exemplo, as informações contábeis são produzidas principalmente para os pequenos e médios investidores, enquanto que no Brasil são

destinadas principalmente ao Fisco, não havendo muita transparência nos demonstrativos contábeis.

O dever de demonstrar a situação do patrimônio e o resultado do exercício de forma clara e precisa, e rigorosamente de acordo com os conceitos, princípios e normas básicas é da contabilidade. O resultado apurado deve ser economicamente exato.

O objetivo básico dos demonstrativos financeiros é prover informação útil para a tomada de decisões econômicas.

2.2.4 Funções

As principais funções da Contabilidade são: registrar, organizar, demonstrar, analisar e acompanhar as modificações do patrimônio em virtude da atividade econômica ou social que a empresa exerce no contexto econômico.

Registrar: todos os fatos que ocorrem e podem ser representados em valor monetário;

Organizar: um sistema de controle adequado à empresa;

Demonstrar: com base nos registros realizados, expor periodicamente por meio de demonstrativos, a situação econômica, patrimonial e financeira da empresa;

Analisar: os demonstrativos podem ser analisados com a finalidade de apuração dos resultados obtidos pela empresa;

Acompanhar: a execução dos planos econômicos da empresa, prevendo os pagamentos a serem realizados, as quantias a serem recebidas de terceiros, e alertando para eventuais problemas.

2.2.5 Finalidades

Desde os seus primórdios que a finalidade básica da Contabilidade tem sido o acompanhamento das atividades realizadas pelas pessoas, no sentido indispensável de controlar o comportamento de seus patrimônios, na função precípua de produção e comparação dos resultados obtidos entre períodos estabelecidos.

A contabilidade faz o registro metódico e ordenado dos negócios realizados e a verificação sistemática dos resultados obtidos. Ela deve identificar, classificar e anotar as operações da entidade e de todos os fatos que de alguma forma afetam sua situação econômica, financeira e patrimonial. Com esta acumulação de dados, convenientemente classificados, a Contabilidade procura apresentar de forma ordenada, o histórico das atividades da empresa, a interpretação dos resultados, e através de relatórios produzir as informações que se fizerem precisas para o atendimento das diferentes necessidades.

As finalidades fundamentais da Contabilidade referem-se à orientação da administração das empresas no exercício de suas funções. Portanto a Contabilidade é o controle e o planejamento de toda e qualquer entidade sócio-econômica.

Controle: a administração através das informações contábeis, via relatórios pode certificar-se na medida do possível, de que a organização está agindo em conformidade com os planos e políticas determinados.

Planejamento: a informação contábil, principalmente no que se refere ao estabelecimento de padrões e ao inter-relacionamento da Contabilidade e os planos orçamentários, é de grande utilidade no planejamento empresarial, ou seja, no processo de decisão sobre que curso de ação deverá ser tomado para o futuro.

2.2.6 Ramificações da Contabilidade

A Contabilidade distingue-se em duas grandes ramificações: a pública e a privada.

Contabilidade Pública: ocupa-se com o estudo e registro dos fatos administrativos das pessoas de direito público e da representação gráfica de seus patrimônios, visando três sistemas distintos: orçamentário, financeiro e patrimonial, para alcançar os seus objetivos, ramificando-se conforme a sua área de abrangência em federal, estadual, municipal e autarquias.

Contabilidade Privada: ocupa-se do estudo e registro dos fatos administrativos das pessoas de direito privado, tanto as físicas quanto as jurídicas, além da representação gráfica de seus patrimônios, dividindo-se em civil e comercial.

Contabilidade Civil: é exercida pelas pessoas que não têm como objetivo final o lucro, mas sim o instituto da sobrevivência ou bem-estar social. Divide-se em:

Contabilidade Doméstica: exercida pelas pessoas físicas em geral, individualmente ou em grupo.

Contabilidade Social: usada pelas pessoas que têm como objetivo final o bem-estar social da comunidade, tais como: clubes, associações de caridade, sindicatos, igrejas, etc.

Contabilidade Comercial: é exercida pelas pessoas que exploram atividades que objetivam o lucro. Divide-se em:

Contabilidade Mercantil: usada por pessoas com objetivo social de compra e venda direta de mercadorias. Ex: Supermercados, sapataria e açougues.

Contabilidade Industrial: exercida por pessoas que têm como objetivo social a produção de bens de capitais ou de consumo, através do beneficiamento ou da transformação de matérias-primas, do plantio, da criação ou extração de riquezas. Ex: Indústria de móveis, pecuária, agricultura.

Contabilidade de Serviços: é usada pelas pessoas que têm como objetivo social a prestação de serviços. Ex: Estabelecimento de ensino, telecomunicações e clínicas médicas.

2.2.7 Áreas de Atuação em Geral

Fiscal: auxilia na elaboração de informações para os órgãos fiscalizadores, do qual depende todo o planejamento tributário da entidade.

Pública: é o principal instrumento de controle e fiscalização que o governo possui sobre todos os seus órgãos. Estes estão obrigados à preparação de orçamentos que são aprovados oficialmente, devendo a Contabilidade pública registrar as transações em função deles, atuando como instrumento de acompanhamento dos mesmos. A Lei nº 4.320/64, constituindo-se na carta magna da legislação financeira do País, estatui normas gerais para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços públicos.

Gerencial: auxilia a administração na otimização dos recursos disponíveis na entidade, através de um controle adequado do patrimônio.

Financeira: elabora e consolida as demonstrações contábeis para disponibilizar informações aos usuários externos.

Auditoria: compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações, internas e externas, relacionadas com o controle do

patrimônio, objetivando mensurar a exatidão destes registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes.

Perícia Contábil: elabora laudos em processos judiciais ou extrajudiciais sobre organizações com problemas financeiros causados por erros administrativos.

2.2.8 Áreas de Atuação Específica

Análise Econômica e Financeira de Projetos: elabora análises, através dos relatórios contábeis, que devem demonstrar a exata situação patrimonial de uma entidade.

Ambiental: informa o impacto do funcionamento da entidade no meio ambiente, avaliando os possíveis riscos que suas atividades podem causar na qualidade de vida local.

Atuarial: especializada na Contabilidade de empresas de previdência privada e em fundos de pensão.

Social: informa sobre a influência do funcionamento da entidade na sociedade, sua contribuição na agregação de valores e riquezas, além dos custos sociais.

Agribusiness: atua em empresas com atividade agrícola de beneficiamento in-loco dos produtos naturais.

2.3 CONTROLADORIA

O avanço econômico e tecnológico no decorrer das últimas décadas tornou ainda mais evidente a necessidade que as empresas sempre tiveram de mostrar suas informações ao público (clientes, bancos, fornecedores, governo) de uma forma coerente, sintética e explicativa. Com isso, constata-se a importância real de uma ciência que, usada inicialmente como complemento de uma série de anotações, passou a ser o meio de registro dos mais diversos tipos de negócio e hoje pode ser considerada como principal instrumento de controle de uma empresa, objetivando a tomada de decisões, além de fornecer base de dados para uma perfeita elaboração de planejamento.

Assim é a Controladoria, uma atividade de grande importância dentro das organizações, pois é por meio de uma análise de dados por ela gerados que se discutem os rumos a seguir, observando-se, evidentemente, as tendências mercadológicas e organizacionais, bem como os fundamentos macroeconômicos. Por esta razão, torna-se cada vez mais freqüente a necessidade de se discutir os conceitos contábeis e seus respectivos procedimentos, objetivando obter, tanto pelo fornecedor como pelo receptor da informação, confiabilidade no processo decisório. Para decidir eficazmente, o gestor conta com o apoio da Controladoria, que é, em síntese, o setor que reúne as informações da contabilidade financeira e as análises da contabilidade gerencial, devidamente auditadas.

Segundo Padoveze 2005 (pg.37), a Controladoria é a responsável pelo Sistema de Informação Gerencial da empresa e sua missão é assegurar o resultado da companhia, devendo atuar fortemente em todas as etapas do processo de gestão.

Dependendo do porte e estrutura organizacional, a função de Controladoria pode atuar de formas diferentes e dentro dos mais diversos níveis da administração.

Basicamente, esta função é exercida através de dois enfoques distintos.

O primeiro é mais usual, assemelha-se às responsabilidades de um gerente de contabilidade ou de um contador geral, o qual se situaria na estrutura organizacional como um órgão de linha, normalmente se subordinando ao principal executivo da empresa. Suas atividades incluem a geração de informações dentro dos diversos setores a ele subordinados. Nesse caso, o controller seria responsável, entre outras, pelas seguintes áreas e funções:

- Contabilidade geral, fiscal e de custos;
- Controle patrimonial;
- Orçamentos;
- Auditoria interna;
- Administração-financeira.

Já o segundo enfoque de atuação do controller, envolve compilação, síntese e análise das informações geradas. Sua função básica é garantir que tais informações sejam preparadas e distribuídas oportunamente dentro da empresa. Por este enfoque o controller atua como um órgão de staff ligado diretamente à alta administração, selecionando e filtrando as informações vindas de diversos departamentos, que serão utilizadas para a tomada de decisões.

Em outras palavras, a Controladoria analisa (investiga) os processos da empresa, buscando alternativas de lucros e identificando quais os riscos que a empresa corre. Também cabe a Controladoria verificar os objetivos e a missão da empresa que é o ponto de referência e estar atenta e atrelada para que seja cumprida a missão.

Cabe ao controller que é o profissional da Controladoria ter uma visão macro da empresa e saber quais instrumentos de controle utilizar, e, neste caso é importante preparo e toda a informação útil para o desempenho eficaz de sua função. Em sentido mais amplo as funções do controller consistem em reunir e interpretar a informação que a Administração necessita para operar a empresa e manter os registros contábeis adequados, com fim de prover informações corretas para as várias entidades externas. Isso quer dizer que a Controladoria irá trabalhar diretamente com administradores e contadores onde precisará integrar estes profissionais para obter o resultado esperado.

2.3.1 Controladoria como Órgão Administrativo

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

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 pode controlar as demais áreas, mas prestaria assessoria no controle, informando a cúpula administrativa sobre os resultados das áreas.

Missão da Controladoria

- Assegurar a Otimização do Resultado Econômico da Organização.

Objetivo

- Promoção da eficácia organizacional;
- Viabilização da gestão econômica;
- Promoção da integralidade das áreas de responsabilidade.

Filosofia de atuação

- Coordenação de esforços visando à sinergia das ações;
- Participação ativa do processo de planejamento;
- Interação e apoio às áreas operacionais;
- Indução às melhores decisões para a empresa como um todo;
- Credibilidade, persuasão e motivação.

Responsabilidade e Autoridade

A controladoria, em decorrência da missão e objetivos estabelecidos, e para seu efetivo desempenho, terá responsabilidade definida claramente, respondendo pelas gestões operacionais, financeiras, econômicas e patrimonial de suas atividades.

Independente das características das empresas, o grau de autoridade pode ser subdividido em níveis:

Autoridade Formal - relacionada com suas atividades e funções;

Autoridade Informal - à medida que os assuntos se refiram a aspectos técnicos e conceituais inerentes ao grau de especialização envolvido nas funções de controladoria, esta passará a adquirir um grau de autoridade informal, conseqüentemente do domínio dos conceitos e técnicas funcionais de suas atividades. Esse tipo de autoridade efetiva através da execução de atividade tipicamente de consultoria e assessoria, como de staff.

Funções:

"Os propósitos por que as funções ou atos são desempenhados são geralmente referidos como objetivos".

- Subsidiar o processo de gestão;
- Apoiar a avaliação de desempenho;
- Apoiar a avaliação de resultados;
- Gerir os sistemas de informações;
- Atender aos agentes do mercado.

Instrumento da Controladoria

- Processo de Gestão - Planejamento estratégico, operacional e programação: Execução e Controle.
- Sistemas de Informações- Simulações: Orçamentos, Padrões, Realizado.

Requisitos necessários ao desempenho da função de Controladoria

Segundo (HECKERT e WILLSON, 1999) os requisitos necessário são desempenho da função controladoria são:

- a) entendimento geral do setor de atividade econômica, das forças políticas e sociais relacionadas ao negócio da empresa;
- b) conhecimento amplo da empresa;
- c) entendimento dos problemas básicos de organização, planejamento e controle;

d) entendimento dos problemas básicos de administração da produção, de distribuição,

de finanças e de pessoal;

e) habilidade para analisar dados contábeis e estatísticos e sua interpretação;

f) habilidade de expressão de idéias claras por escrito;

g) conhecimento amplo dos princípios e convenções contábeis, bem como procedimentos contábeis.

Muitas das qualificações supramencionadas devem ser comuns a todos os gestores. No entanto, os conceitos econômicos devem ser conhecidos pelo controller para que possa inferir as implicações das forças políticas, econômicas e sociais do ambiente interno e externo à empresa, no resultado econômico. Da mesma forma, o sistema de informações econômico-financeiras por ele administrado deverá possuir os referidos conceitos econômicos para a emissão de relatórios gerenciais, tornando mais importantes as qualificações “e” e “g” descritas acima.

2.3.2 O Papel da Controladoria no Processo de Gestão

O Processo de gestão, também denominado processo decisório, pode ser definido como um processo de planejamento e controle que, segundo Nakagawa citando Heiser, “ não realiza no vácuo”.

O processo de gestão é influenciado pela filosofia da empresa, por seu modelo de gestão e pelas variáveis ambientais que exercem influência sobre ela. É composto de três etapas:

2.3.2.1 O Planejamento

O Planejamento, que é a primeira fase do processo decisório, e envolve os seguintes passos:

- projeção de cenários;
- definição de objetivos a serem perseguidos;
- avaliação das ameaças e oportunidades ambientais;
- detecção dos pontos fortes e fracos da empresa;
- formulação e avaliação de planos alternativos; e
- escolha e implementação do melhor plano alternativo.

2.3.2.2 A execução

Após definidos os planos operacionais, inclusive com as especificações em termos quantitativos, das medidas adotadas, ocorre a fase em que os gestores fazem as coisas acontecerem, com a utilização dos recursos disponíveis, de acordo com o que foi anteriormente planejado.

2.3.2.3 O controle

A última etapa do processo decisório, denominada controle, na realidade não ocorre por último, porque está associada a todas as fases do processo. Ocorre no planejamento, na execução e em si própria. Não há como dissociá-la das fases do processo decisório, razão pela qual pode-se considerar as demais fases, juntamente com o controle, como um grande modelo de controle.

2.3.2.4 Papel da Controladoria no Planejamento

O Planejamento de uma empresa deve ser feito na âmbito global e, posteriormente, no âmbito setorial, para que cada parte possa planejar como atingir o plano já traçado da empresa. Se o planejamento for feito, como defendem alguns autores, de baixo para cima, pode existir uma empresa que busca atingir os objetivos de suas áreas, em vez de estarem suas áreas engajadas na busca dos objetivos da empresa.

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

Os princípios que devem nortear a atuação da Controladoria o planejamento da empresa, quer seja como órgão administrativo ou como ramo do conhecimento, são:

- viabilidade econômica dos planos, frente às condições ambientais vigentes à época do planejamento;
- objetividade: os planos têm de ter potencial para produzir o melhor resultado econômico;

- imparcialidade: no favorecimento de áreas em detrimento do resultado global da empresa; e
- visão generalista: conhecimento do impacto, em termos econômicos, que o resultado de cada área traz para o resultado global da empresa.

2.3.2.5 No Planejamento Estratégico

No Planejamento estratégico, a Controladoria-órgão, como administradora do sistema de informações econômico-financeiras da empresa, tem de saber interpretar o impacto econômico dos possíveis eventos na riqueza empresarial. Os referidos eventos são extraídos da projeção de cenários nos quais está inserida, considerados seus pontos fortes e francos.

2.3.2.6 No Planejamento Operacional

No planejamento operacional, cabe à Controladoria-órgão gerenciar para que os resultados econômicos da empresa sejam otimizados. Há nesse planejamento uma participação mais atuante da Controladoria, que desempenha o papel de administradora do planejamento operacional. Como gestor do sistema de informações econômico-financeiras, dispõe dos meios para elaboração dos planos operacionais alternativos. Em conjunto com os gestores de cada área ela estabelece, quantifica, analisa e aprova os planos.

2.3.2.7 No Planejamento da Controladoria

O Processo de planejamento da Controladoria está voltado tanto para a participação no processo de planejamento da organização como para o planejamento de suas próprias atividades e, portanto, para a criação de um ferramental de planejamento e controle econômico, que inclui: sistema de informações econômico-financeiras, sistema de padrões, sistema contábil, modelos de decisão, mensuração e informação do sistema, que sirva tanto para aferição da eficiência e eficácia das diferentes áreas da empresa como para a aferição de seu próprio desempenho.

2.3.2.8 Papel da Controladoria no Controle

O processo de controle que interessa à Controladoria é aquele que possibilita avaliar se cada área está atingindo suas metas, dentro de que foi planejado, isto é, se está sendo eficaz em relação aos planos orçamentários.

Assim, é do interesse da Controladoria que o controle, quando for da sua própria área:

- avalie se seus esforços no sentido de otimizar o resultado econômico da empresa estão, de fato, atingindo seus objetivos e, portanto, garantindo o cumprimento da sua própria missão;

- avalie se as informações econômico-financeiras geradas pelo sistema de informações por ela administrado são adequadas às necessidades dos modelos de decisão, em qualidade e temporaneidade;

- avalie se sua gestão em coordenar os esforços dos gestores das demais áreas conduzindo a empresa à eficácia, no que tange a aspectos econômicos.

E quando for da empresa como um todo:

- avalie, economicamente, os desvios ocorridos entre o planejado e o realizado de todas as áreas da empresa.

A Controladoria tem sob a incumbência controlar os assuntos econômico-financeiros e apontar os desvios detectados. As ações corretivas desses desvios cabem aos gestores de cada área, sendo a atribuição do controller a cobrança da efetiva implementação das ações corretivas, em tempo hábil, pelos demais gestores. As ações corretivas da Controladoria, estas sim, cabem ao controller.

Portanto, é objetivo do controle exercido pela Controladoria, comparar o que foi planejado com o que foi realizado, nos aspectos econômico-financeiros, de forma a conduzir à eficácia empresarial.

3 GESTÃO

Um modelo de gestão poderia ser definido como um conjunto de princípios e definições que decorrem de crenças específicas e traduzem o conjunto de idéias, crenças e valores dos principais executivos, impactando assim todos os demais subsistemas empresariais, que, é em síntese um grande modelo de controle, pois nele são definidas as diretrizes de como os gestores vão ser avaliados, e os princípios de como a empresa vai ser administrada.

Porém, nem sempre o modelo é devidamente definido, gerando conflitos e indefinições entre os gestores, ocasionando muitas vezes que sejam tomadas decisões que conduzem a ações que não estão de acordo com os objetivos principais de empresa.

Por essa razão, um dos princípios básicos da gestão é uma clara definição de seu modelo de gestão e a integração deste com os modelos de decisão, informação e mensuração determinados pela administração da empresa.

3.1 ESTILO DE GESTÃO

Gerir é em sua essência, tomar decisões. Estilo de gestão é o modo como a autoridade será distribuída e, conseqüentemente, como será exercido o controle, considerando que a responsabilidade é intrínseca ao poder assumido.

O estilo de gestão adotado determina a natureza da estrutura organizacional, sendo esta também influenciada pelo tamanho da empresa.

Um estilo de gestão participativo é o mais apropriado quando são adotados conceitos modernos de gestão, não significando estilo consorciado, pois ele não elimina a figura do executivo principal.

Levando em consideração premissas que dizem respeito ao crescimento e à expansão das atividades, conclui-se que elas determinam a necessidade de uma preparação para dias futuros.

Assim, o aumento da quantidade e complexidade das operações quando a atividade empresarial atinge certos níveis faz com que a delegação deixe de ser opção para se tornar uma necessidade, sendo impossível que somente poucas pessoas decidam tudo em todos os níveis.

Existem algumas questões relacionadas à delegação de autoridade a serem consideradas, são estas:

- A questão da minimização da incerteza, á que as decisões são tomadas em relação a eventos futuros;
- A questão de eficácia dos gestores requer, além da competência natural exigida, participação e envolvimento profundo com o processo administrativo;
- A questão do controle, este será fortalecido à medida que as decisões sejam tomadas dentro de cada nível hierárquico, acionando o processo de accountability de um nível hierárquico a outro;
- A questão da otimização do tempo dos executivos principais da empresa, pois eles representam investimentos em ativos na área de Recursos Humanos de grande relevância e, presumivelmente, o tempo destes grupos de executivos centrais é um dos recursos mais escassos da empresa cuja utilização deve ser otimizada.

Finalmente, considera-se que bons administradores são ambiciosos e têm orgulho de seu trabalho, portanto, precisam ter um feedback para avaliação de seu desempenho, que será o resultado produzido pelas ações fruto de suas decisões.

3.2 PROCESSO DE GESTÃO

O processo de gestão serve de suporte ao processo de tomadas de decisão e realiza-se por meio das seguintes fases do planejamento estratégico, programação, execução e controle.

3.2.1 Planejamento Estratégico

Planejamento Estratégico é uma definição, em termos de futuro, do que a entidade vai fazer e como vão ser utilizados estrategicamente seus recursos, envolve-se com a determinação dos objetivos e metas da corporação, assim como com o desenvolvimento de padrões, políticas e estratégias, por meio das quais eles serão alcançados, e fundamenta-se em informações a respeito do meio ambiente.

Segundo Motta (1984, p. 11), o planejamento estratégico se volta para o alcance de resultados, através de um processo contínuo e sistemático de antecipar mudanças futuras, tirando vantagem das oportunidades que surgem, examinando os pontos fortes e fracos da organização, estabelecendo e corrigindo cursos de ação a longo prazo. Portanto, é essencialmente um processo gerencial, que se concentra nos níveis hierárquicos mais elevados da organização e que não pode ser concebido

como atividade clássica de planejamento, delegável a comissões ou grupos de planejamento. Constitui a essência da gerência de alto nível sobre a qual recai o maior peso da responsabilidade externa e interna pelos rumos da organização.

O principal input do processo é a análise das variáveis ambientais, internas e externas, a partir da qual é definido ou construído o cenário em que a empresa atua. O Plano contendo as diretrizes deve garantir a continuidade da empresa, contemplando o espaço de tempo que as informações utilizadas na construção do cenário garantirem confiabilidade.

3.2.2 Fases do planejamento estratégico

Devido à rapidez e descontinuidade das mudanças no ambiente, o processo de planejamento estratégico deve ser estabelecido como um processo permanente. O sistema de informações sobre as variáveis ambientais deve a todo momento, ou sempre que estas se modificarem, provocar revisão das estratégias. Não se pode perder de vista a missão e a continuidade da área de responsabilidade e da empresa. A metodologia de obtenção das melhores diretrizes deve permitir o envolvimento das pessoas com condições reais de contribuir nas discussões. Além dos gestores das áreas, especialistas externos e internos devem ser incluídos entre aqueles que irão participar do processo.

O processo de Planejamento Estratégico, em nossa opinião, é ocorrência de maior importância para a empresa. Este processo executa dupla função. A primeira, a de buscar as melhores formas de ação (diretrizes) para enfrentar as turbulências advindas do ambiente; a segunda, porque se constitui em um ritual de escopo e abrangência sem igual em todo o processo de gestão, no qual toda a organização é direcionada a pensar e repensar sobre a sua própria identidade. Devido ao nível de questionamento e discussão sobre as variáveis ambientais, o processo leva as pessoas a uma revisão constante da missão de cada área e da empresa, aperfeiçoando o entendimento dos diversos papéis no contexto da organização.

Não existe uma receita pronta para o Planejamento Estratégico. A realidade de cada empresa é que determinará a melhor seqüência de fases, bem como o envolvimento das pessoas. A seqüência das fases e o envolvimento dos diversos níveis organizacionais devem ser adequados à capacidade de cada participante ou gestor, dar contribuições efetivas nas análises e discussões, com vistas às diretrizes que deverão ser validadas. Se, por exemplo, os gestores de nível operacional não

tiverem capacidade de visualização e entendimento dos relacionamentos complexos das variáveis ambientais, o planejamento estratégico deve ser discutido somente em nível da alta administração, cabendo aos demais gestores tomar conhecimento das diretrizes aprovadas e implementá-las na operacionalização das atividades.

Agora, será discutida cada fase que compõe o planejamento estratégico:

3.2.2.1 Fase Um - Escolha do gestor do planejamento estratégico

Antes mesmo de se iniciar a coleta de informações a respeito das variáveis ambientais, há a necessidade da identificação de um gestor responsável por todo o processo de Planejamento Estratégico. Não há a necessidade de ser um especialista em Planejamento Estratégico, nem mesmo uma pessoa que tenha somente esta atribuição. O importante é que seja um gestor competente. Esta pessoa deve ter ampla visão do negócio da empresa, para evitar o risco de ênfase a um ou poucos aspectos do negócio: vendas, produção ou finanças. O ideal é uma pessoa com ampla visão, bom relacionamento com as áreas, senso de justiça e reconhecimento e aceitabilidade em toda a empresa, a fim de permitir a participação de todos os gestores. Este profissional pode ser um diretor ou gerente de outra área e acumular as duas funções. Deve ser alguém escolhido pela alta administração o que facilitará sua aceitação pelos demais gestores. Sua função será a de coordenação e supervisão dos trabalhos nas fases seguintes do Planejamento Estratégico.

De acordo com as necessidades pode haver a estruturação de uma equipe de trabalho com secretária, assessores e outros, para melhor desempenho das funções.

A contratação de consultor externo para auxiliar no desenvolvimento do Planejamento Estratégico é apontado pela bibliografia como opcional (VASCONCELOS FILHO, 1982). Esta opção dependerá do nível dos conhecimentos sobre o assunto, que o gestor do Planejamento possuir para levá-lo a termo.

3.2.2.2 Fase Dois - Variáveis Ambientais

O objetivo desta fase é o de coletar o maior número de informações possíveis sobre os três níveis de ambiente (remoto, próximo e interno) no qual a empresa opera (ver Fig. 2). O adequado detalhamento de tais informações contribuirá para

uma melhor construção ou identificação do cenário que irá derivar as diretrizes táticas e estratégicas

As variáveis a serem observadas devem ser as que contemplem os seguintes aspectos: sociais, culturais, políticas, demográficos, tecnológicos, legais, ecológicos, regulatórios, entre outros.

Com relação às variáveis do ambiente remoto ou macroambiente, as informações sobre as variáveis poderão ser obtidas através de consultores especialistas, participação em encontros, simpósios, congressos técnicos, relatórios governamentais e de agências especializadas, livros, entre outras formas.

As informações das variáveis do ambiente operacional poderão ser obtidas através de periódicos técnicos, visitas a fornecedores, concorrentes e clientes, feiras de negócios, etc. Como o objetivo desta fase é cercar-se de informações que possam evidenciar o comportamento das variáveis do ambiente, toda e qualquer informação a respeito dos recursos consumidos e oferecidos pela empresa deve ser considerada.

Sobre o ambiente interno, as informações devem ser obtidas a partir de seminários internos, reuniões, grupos de trabalho, relatórios internos, pesquisas direcionadas, entre outros. Como se trata do ambiente em que se dá a interação de todas as áreas da empresa, é necessário que haja postura ética inquestionável dos participantes, uma vez que as informações podem expor incapacidades pessoais de gestores, e criar um clima de desconfiança e descrédito no trabalho. Tais barreiras são naturais.

Pode ocorrer que alguns gestores, em desacordo com o modelo de gestão definido, criem dificuldades para disponibilizar as informações necessárias. Tais casos devem ser relatados à alta administração que tomará as devidas providências para que o Planejamento Estratégico não seja comprometido. Em alguns casos, aconselha-se a remoção do gestor caso este seja irredutível na posição. A eficácia no cumprimento da missão da empresa não pode ser comprometida por um gestor. Esta situação evidenciará a seriedade do processo de planejamento estratégico bem como alguns valores culturais e linhas de poder na empresa.

Os envolvidos nesta fase devem ser: gestor do planejamento estratégico, consultores, gestores das áreas.

3.2.2.3 Fase Três - Identificação do cenário

De posse das informações sobre o ambiente, o grupo de trabalho, formado pela alta administração, superintendentes, demais gestores da empresa bem como especialistas internos e externos, deve realizar discussões que culminem com a construção do cenário. O período contemplado no cenário deve ser o possível de ser analisado pelas informações obtidas. O cenário deve ser entendido por todos os gestores para favorecer a definição das diretrizes táticas. Estas diretrizes irão nortear os planos operacionais, produto do processo de planejamento operacional.

Apesar de o termo cenário produzir a idéia de algo estático como uma fotografia, este se assemelha a um filme onde todas as variáveis estão em modificação, devido à interação contínua. A dinâmica dos relacionamentos das variáveis é o aspecto mais difícil de ser previsto, devendo, assim, as conclusões que exigirem análises sofisticadas e complexas não serem muito específicas ou detalhadas em razão do risco resultante da incerteza.

Não se pode afirmar que no planejamento estratégico uma fase é mais importante do que outra. Porém, o cenário definido com clareza, objetividade e bom nível de segurança, o que pode ser obtido pela participação de todos os gestores, será um apoio eficaz na determinação das melhores diretrizes táticas e estratégicas.

3.2.2.4 Fase Quatro - Divulgar o cenário nas áreas

Após identificado o cenário, este deve ser divulgado em todas as áreas da empresa. Para isso o gestor de cada área irá organizar reuniões e grupos de trabalho de forma a assegurar o pleno conhecimento do cenário, pelas pessoas da sua área que não participaram da fase anterior.

Nesta fase deverão participar os gestores das áreas, o coordenador do Planejamento Estratégico e as demais pessoas em cada área.

É uma fase especial do planejamento estratégico, em que o resultado das discussões realizadas em níveis hierárquicos superiores é divulgado aos níveis inferiores. Além da divulgação do cenário, o processo de análise implícito evidenciará alguns princípios, crenças e valores da empresa. É um momento em que a cultura da organização pode ser reafirmada tanto quanto redirecionada. A este respeito Pettigrew (1996, p. 147), ao discutir sobre mudança organizacional, afirma que:

O ponto de partida para esta análise de mudança estratégica é a noção de que a formulação do conteúdo de qualquer nova estratégia, inevitavelmente, supõe controlar seu contexto e processo. [...] Assim, a empresa pode estar procurando mudar a tecnologia, a mão-de-obra, os produtos, o posicionamento geográfico ou realmente a cultura organizacional.

Evoluindo em sua análise de mudança estratégica, o autor propõe que um aspecto-chave da mudança estratégica é a modificação das crenças básicas dos principais tomadores de decisão da empresa. Neste sentido, em virtude de sua amplitude e abrangência, o processo de Planejamento Estratégico assume maior importância, pois, visto como um ritual da organização no qual os valores culturais são reafirmados ou modificados, representa um momento sem similar para o redirecionamento das crenças e valores de toda a organização.

3.2.2.5 Fase Cinco - Formular planejamento tático

O Planejamento Tático é o Planejamento Estratégico que deve ser formulado em nível das áreas na empresa. Devido ao nível de especialização de cada área e com base no cenário identificado, estas deverão desenvolver estratégias próprias para agir frente às oportunidades, ameaças, forças e debilidades, tendo em vista a missão da empresa e a macroestratégia definida anteriormente. O gestor de cada área deve ser o responsável pelo desenvolvimento dos trabalhos nesta fase, devendo contar com auxílio do gestor do planejamento estratégico. Nas áreas, cada gestor deve procurar fomentar um clima de participação e envolvimento, principalmente das pessoas-chave, para que se consiga o melhor conjunto de diretrizes táticas possível. A participação do maior número possível de pessoas é desejável para que a cultura da área seja unificada, e todos possam conhecer os caminhos discutidos para a empresa e área.

O produto desta fase é o estabelecimento das diretrizes táticas. Tais diretrizes serão compiladas e consolidadas com as diretrizes táticas das demais áreas na fase seguinte. Neste sentido, é importante que cada área consiga atingir um nível suficiente de discussão de suas diretrizes, para que, com idéias claras e maduras, possa defender seus interesses e consentir conscientemente com alterações na fase de eliminação de conflitos com as demais áreas.

Eventualmente, de acordo com as características do negócio, pode ocorrer que uma área tenha relativa importância sobre as demais, na formulação de tais

diretrizes. Por exemplo, em função do mercado em que atua, a área de vendas pode identificar a oportunidade de aumento no volume de vendas. Esta informação passa a ser então o princípio para as demais áreas estruturarem seu trabalho, que se adequarão a esta diretriz tática da área de vendas.

3.2.2.6 Fase Seis - Interação e eliminação de conflitos

Apesar de o modelo de gestão primar pela otimização do resultado global em detrimento do resultado das áreas, todo gestor tenderá, em conformidade com o modelo de análise de desempenho, a maximizar o resultado de sua área. Como o resultado ótimo da empresa surge de uma perfeita combinação dos resultados de cada área, é necessário realizar uma interação das diretrizes táticas de cada área, buscando a eliminação de conflitos bem como o conjunto das melhores diretrizes que poderão conduzir a empresa ao cumprimento de sua missão e garantir a continuidade. É desejável novas discussões para que a unificação da visão do cenário seja garantida, uma vez que, quando da elaboração das diretrizes táticas, cada gestor pode ter tomado conhecimento de detalhes que não haviam sido considerados na fase três - Identificação do cenário, causando uma modificação ou implementação de seu entendimento deste.

O objetivo desta fase é a adequação e equalização das diretrizes táticas das áreas, buscando unificar o plano estratégico a ser implementado. As dificuldades naturais estão na eliminação de conflitos de interesses individuais e das especificidades de cada área. Para tanto, tendo em vista o modelo de gestão já discutido, cada gestor deverá ser responsável pelas diretrizes propostas, com vistas ao desempenho de toda a empresa e não somente de sua área. As negociações devem ser dirigidas pelo gestor do planejamento estratégico, com a participação da alta administração.

O caminho preferível para eliminação dos conflitos é a realização de reuniões com os gestores das áreas que representam seqüência de atividades ou de operações, com a participação do superintendente do segmento. Por exemplo, podem ser eliminados os conflitos entre as áreas de compras e estocagem e, em seguida, os conflitos entre as áreas de estocagem e produção, e assim por diante, até se completarem todas as áreas. Este trabalho preliminar contribuirá significativamente para a consolidação e aprovação das diretrizes, que deverá acontecer em uma reunião com a presença de todos os gestores.

3.2.2.7 Fase Sete - Consolidação das diretrizes táticas

Esta fase é consequência natural da fase anterior, na qual foram discutidas e harmonizadas as diretrizes de cada área individualmente. O objetivo desta fase é a perfeita consolidação das diretrizes táticas, que pode ser feita em um encontro com todos os gestores da empresa, mormente os mesmos que participam do processo do planejamento estratégico, desde a fase dois - análise das variáveis ambientais.

O produto desta fase é um documento no qual devem estar consubstanciadas as diretrizes táticas de cada área. Desta maneira, o planejamento tático assume o caráter formal, servindo de base para a elaboração do planejamento estratégico, bem como para as operações que serão planejadas e implementadas em fases posteriores do processo de gestão. A aprovação formal das diretrizes táticas tem o objetivo de consolidar a sinergia entre as áreas, no que diz respeito às linhas de ação a seguir para os próximos períodos.

Devem estar envolvidos nesta fase a alta administração da empresa, o coordenador do planejamento estratégico, bem como os gestores das áreas.

3.2.2.8 Fase Oito - Elaboração, validação e aprovação do plano estratégico

As diretrizes táticas, formalizadas na fase anterior, são nesta fase a base para a elaboração das diretrizes estratégicas, que são relativas à empresa como um todo. Como produto ou derivadas das diretrizes táticas, as estratégicas não poderão divergir das primeiras. A diferenciação que podemos fazer das duas é no sentido de que as estratégicas, na sua explicitação, tratam de dimensionamentos globais da empresa, enquanto que as táticas, por ser específicas das áreas, consubstanciam-se mais em nível operacional de cada área. Para exemplificar, podemos citar que, enquanto uma diretriz estratégica determina aumento no volume de produção e venda, a diretriz tática da área financeira pode determinar que se deve modificar os critérios de concessão de crédito para aumentar a carteira de clientes. Outro exemplo, com relação a novos produtos, a diretriz estratégica pode determinar que a empresa coloque no mercado um produto novo a cada período de seis meses buscando construir uma imagem de empresa inovadora. Para a área operacional, isto pode implicar taticamente modificações na linha de montagem. Esta mesma diretriz pode determinar para a área de marketing que pesquisas que identifiquem a preferência do consumidor devam ser intensificadas.

As principais características das diretrizes estratégicas, segundo Vasconcelos Filho (1983, p. 48), devem ser:

Flexibilidade: a organização deve considerar o futuro e não depender só de sua tradição.

Abrangência: as políticas devem ser suficientemente abrangentes para cobrir as dificuldades que se desenvolvem nas operações da organização.

Coordenação: a menos que exista uma coordenação, os esforços podem ser dirigidos para tarefas pouco correlatas.

Ética: as políticas devem estar de conformidade com os padrões éticos de conduta empresarial.

Consolidadas as diretrizes estratégicas, os gestores irão dar validade ao resultado, emitindo, para tanto, o plano estratégico que será implementado e servirá como base no planejamento operacional, fase seguinte do processo de gestão. Como responsáveis pelo negócio, de acordo com o modelo de gestão, a entidade que represente o nível máximo de autoridade na empresa, alta administração, presidente, proprietários, donos do negócio, deverá aprová-lo, pois a ele compete o sucesso ou insucesso de todo trabalho realizado.

3.3 O papel da controladoria no planejamento estratégico

Para identificarmos o papel da controladoria no Planejamento Estratégico, será necessário discutirmos antes sua missão no sistema empresa. A empresa vista sob o enfoque sistêmico pode ser definida como um conjunto de áreas especialistas atuando através de forte interação na busca de cumprir um objetivo permanente ou missão. Desta forma, cada elemento no sistema deve possuir uma missão específica, que esteja consistente e necessária com a missão do sistema total.

Como todos os recursos processados pela empresa são de natureza econômica, a missão da controladoria no sistema empresa é a de responsável pela eficácia econômica da mesma. Assim, a controladoria é a responsável pela sinergia que deve haver entre as áreas, na busca da otimização do resultado econômico global. Como o resultado econômico se forma a partir das decisões dos gestores sobre os eventos que deverão ser provocados para o cumprimento da missão, a controladoria tem um papel decisivo para a eficácia do sistema nas fases de planejamento operacional, execução e controle, no processo de gestão. A controladoria é então a gestora do sistema de informações econômico/financeiras,

sendo, assim, a responsável pelos conceitos que devem sustentar tal sistema. A especialidade da controladoria é o desenvolvimento e operacionalização de modelos e sistemas de informação econômico/financeiro, podendo nesta fase do processo de gestão prestar apoio às áreas que necessitem de avaliações quantitativas para a formulação de diretrizes táticas ou estratégicas.

Assim, como o planejamento estratégico tem como produto um plano estratégico, consubstanciado por diretrizes estratégicas, sendo este de natureza analítica, a controladoria tem um papel relativo na elaboração deste plano. Em verdade, a controladoria pode contribuir com sugestões sobre aspectos contemplados no plano estratégico, que garantam as melhores diretrizes que possibilitem o melhor nível de interação sinérgica entre as áreas. Estará assim contribuindo para que os planos táticos e estratégico aprovados possam garantir a otimização do valor econômico da empresa.

Outra contribuição da controladoria é oferecer apoio em avaliações quantitativas, quando e se necessárias, para as áreas na avaliação de variáveis ambientais ou projeções sobre as mesmas.

Finalmente, a controladoria deve participar do processo de elaboração do planejamento estratégico, uma vez que consiste em uma área operacional da empresa, e deve elaborar e formalizar seu planejamento tático, como todas as demais áreas.

Uma questão que poderia ser levantada neste momento é se a controladoria deveria ser escolhida como gestora do planejamento estratégico pela ampla visão do negócio da empresa que deve possuir. A resposta a esta pergunta é um tanto quanto arriscada, uma vez que as contribuições desta área são realmente significativas para o sucesso do processo de planejamento estratégico. Porém, como gestora da eficácia econômica da empresa, no desempenho de suas funções, o gestor da controladoria pode se defrontar com situações de cobrança de resultados que muitas vezes podem gerar conflitos, desgastes ou desconforto com algumas áreas. Como gestor do planejamento estratégico deve ser uma pessoa que desfrute da confiança e acessível aos gestores das demais áreas, é preferível que o gestor da controladoria não acumule a função de gestor do planejamento estratégico. Esta é uma situação que deve ser evitada. Por outro lado, se não houver nenhum outro gestor que reúna as melhores condições para esta função, é

melhor realizar um bom planejamento estratégico, mesmo correndo-se o risco de indisposições momentâneas.

3.4 MODELO DE DECISÃO

Modelo de decisão é uma definição de como vão ser combinados cursos de ação para que determinado estado da natureza seja alcançado, é um molde para escolher a alternativa a ser objetivada.

Segundo Maximiano 1991 (p. 41.) “ a maior parte do trabalho gerencial envolve a necessidade de resolver problemas e tomar decisões.

Para que o objetivo da empresa seja alcançado conforme planejado, é necessário que sejam definidas modelos que uniformizem esta busca de objetivos.

Na proposição de um modelo de decisão, antes de tudo, tem que ser levada em conta a racionalidade do tomador de decisão, isto é, seu esforço para maximizar a satisfação. Nesse sentido, a decisão será tomada pela ação que produzir o melhor resultado.

O escopo do modelo de decisão é a busca da eficácia, e tem como objetivo a otimização da decisão.

A eficácia organizacional pode ser definida como o grau atingido pela empresa no cumprimento de sua missão e a consecução de seus objetivos.

O modelo de decisão objetiva alcançar a otimização do resultado em termos de empresa e de áreas. É por isso que as decisões de área devem ter como diretrizes teóricas a maximização do resultado global da empresa, e isto implica uma harmonização da missão da área com a missão da empresa.

Existem três categorias de decisão: estratégicas, operacionais e administrativas, e para cada uma delas existe um modelo proposto, assim, o modelo de decisão deve ser acoplado ao modelo de planejamento, execução e controle, pois são tomadas decisões em todas as fases do processo de gestão.

3.5 PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO

O processo de tomada de decisão é uma seqüência lógica de etapas que expressam a racionalidade com a qual os gestores buscam soluções ótimas para os problemas da empresa.

A abordagem do processo de decisão percorre as seguintes fases:

1. definição do problema;

2. obtenção dos fatos;
3. formulação das alternativas;
4. ponderação e decisão.

O processo de tomada de decisão termina com a escolha da ação a ser implementada.

3.6 MODELO DE INFORMAÇÃO

O propósito básico da informação é habilitar a organização a alcançar seus objetivos pelo uso eficiente dos recursos disponíveis nos quais se inserem: pessoas, materiais, equipamentos, tecnologias, dinheiro, além da própria informação.

O modelo de informação ao processo decisório, fornecendo informações cujas tendências sejam levar a decisões ótimas com relação ao resultado econômico, fazendo com que os gestores, entre as varias alternativas, selecionem aquela que otimizará o resultado: reduzindo custos, aumentando receitas, lucro, eficiência e eficácia.

A eficácia desse modelo será medida pelo grau em que as necessidades informacionais dos gestores forem atendidas; deve dar condições para que sejam avaliados a eficiência no uso dos recursos disponíveis e o grau de eficácia gerencial, fornecendo informações orçadas e reais para que sejam apuradas variações que sirvam para a finalidade de avaliação de resultado e de desempenho das áreas, sendo necessário para isso o uso de conceitos baseados em padrões uniformes que permitem comparação entre resultados reais e orçados.

A interligação dos subsistemas de orçamento, custos e contabilidade por meio de uma base-padrão dará possibilidade de apuração da margem de contribuição de cada área para o resultado geral da empresa.

3.7 A CONTROLADORIA NO PROCESSO DE GESTÃO

As contribuições da controladoria para o processo de gestão são:

- a. Subsídios à etapa de planejamento, com informações e instrumentos que permitam aos gestores avaliar os resultados da organização, e atuar como agente aglutinador de esforços pela coordenação do planejamento operacional;
- b. Subsídio à etapa de execução por meio de informações que permitam comparar os desempenhos reais nas condições padrão e realizado pelo registro dos eventos e transações efetivamente concluídos;

c. Subsídio à etapa de controle, permitindo a comparação das informações relativas à atuação dos gestores e áreas de responsabilidade com o que se obteve com os produtos e serviços, relativamente a planos e padrões previamente estabelecidos. Nessa etapa, ocorrem as avaliações de desempenho e de resultado; e a contribuição da controladoria nesses processos é:

- Elaboração da análise do desempenho dos gestores, das diferentes áreas da empresa e de sua própria atuação, pois também é uma das áreas de responsabilidade que deve contribuir para o cumprimento da missão da organização;
- Definição das regras de realização da análise dos resultados gerados pelos produtos e serviços, participação, monitoramento e orientação do processo de estabelecimento de padrões para eventos, transações e atividades, bem como avaliação do resultado dos serviços que presta à organização.

É necessário destacar que os agentes das avaliações de desempenho e de resultados são os gestores e seus superiores hierárquicos, não sendo essa uma atribuição da controladoria.

3.8 GESTÃO DOS SISTEMAS DE INFORMAÇÃO PARA APOIO AO PROCESSO

A informação é a base e o resultado da ação executiva. A partir dessa constatação, é preciso empreender esforços para suprir os gestores com ferramentas de informática que permitam o planejamento, o registro e o controle das decisões tomadas em cada fase do processo de gestão. Cabe à controladoria exercer essa função, e, para tal, a concepção, o desenvolvimento conceitual, a implantação, a operação e a manutenção de sistemas de informação são necessários para apoio ao processo de gestão. O exercício eficiente dessa função pressupõe o conhecimento e a correta leitura das determinações do modelo de gestão adotado pela organização e dos modelos de decisão, de mensuração e de informação.

Segundo o autor GUERREIRO (1989:136), "A nível de planejamento, concepção, o modelo de informação é impactado pelos métodos de decisão e mensuração, à medida que a informação deve incorporar todos os atributos e características que atendam aos requisitos dos modelos de decisão e mensuração. Por outro lado, quando o sistema de informação concebido começa a funcionar,

ocorre o inverso, porém não mais a nível de modelo ou abstração, mas na realidade, ou seja, a tomada de decisão é influenciada pela informação gerada pelo sistema".

4 INTEGRANDO A ADMINISTRAÇÃO E A CONTABILIDADE

Como já foi dito, quando se faz um planejamento, a controladoria tem o papel de monitorar se o planejado está sendo realizado e informar aos gestores para realinhamento dos rumos. E aí, sugere-se a idéia de tornar as áreas, administrativa, contábil e a controladoria dependentes, e para isso pode-se utilizar o que os administradores conhecem e que é chamado de Ciclo PDCA que é composto em quatro fases básicas: Planejar, Executar, Verificar e Atuar corretivamente, que nada mais é que uma técnica simples que visa o controle do processo, podendo ser usado de forma contínua para o gerenciamento das atividades de uma organização.

Abaixo a figura 3 mostra o modelo do ciclo PDCA:

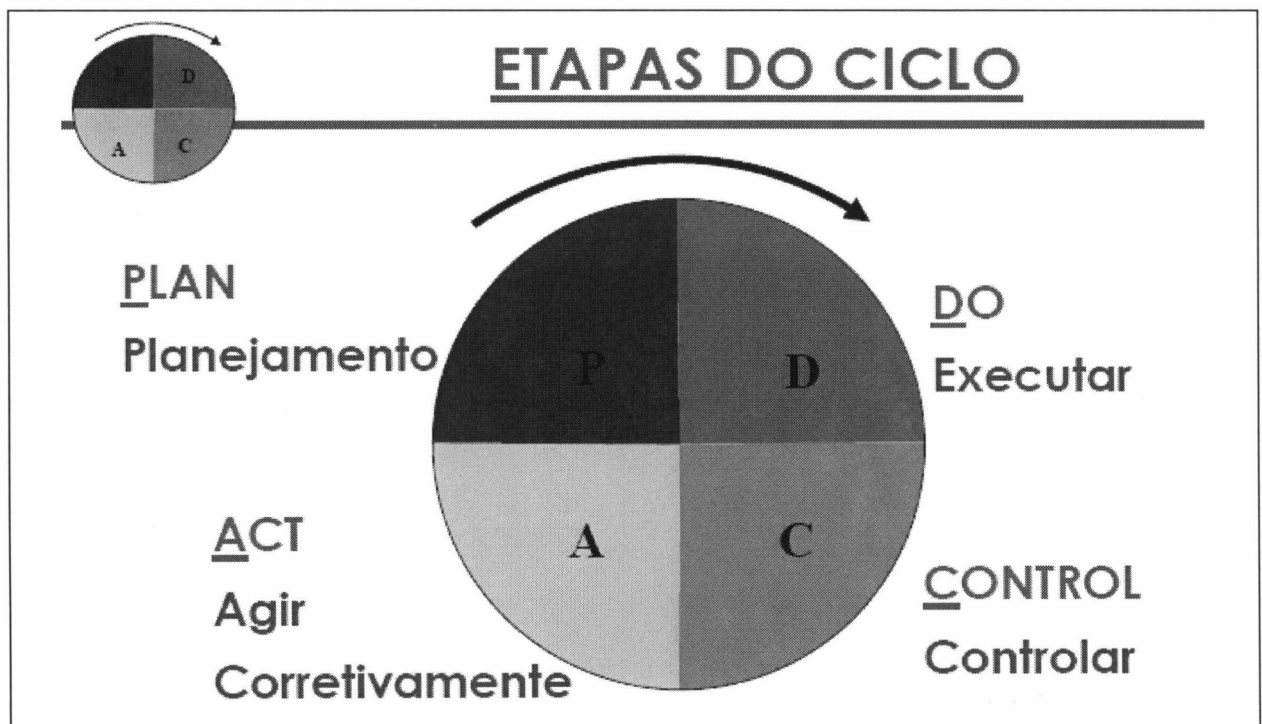


Figura 3 – Ciclo PDCA

Fonte: <http://www.pmies.org.br>

Considerando o fato de estes três setores já possuírem seus próprios ciclos PDCA, fariam então um único ciclo e criariam as ferramentas de planejamento e controle econômico que possibilitaria avaliar as áreas, e analisar se estão sendo atingidas as metas propostas dentro do planejdo.

Desta forma, ficaria mais fácil, pois todos sabem o que, quando, e como serão tomadas as providencias para alcançar as metas do planejamento, pois,

assim, poderia prevenir ou até mesmo evitar algumas contrariedades não esperadas.

Hoje é bastante comum empresas que são eficazmente produtiva, mas não são competitivas, onde o problema esta no planejamento e na falta do controle, pois, produzir bastante não é sinal de lucro, o ideal é saber exatamente quanto e quando produzir, pois corre-se o risco de produzir e não vender, tendo gastos desnecessários.

Neste caso, seria interessante utilizar o que chamamos de faces do planejamento operacional, que são eles:

A. orçamento original: que resulta da pré-orçamentação, refletindo os planos operacionais originalmente elaborados e a seleção do plano adequado ao alcance dos objetivos da empresa; é elaborado para um período de atividades, considerando os seguintes elementos:

- volumes previstos para período abrangido, expressos na unidade de medida desejada ou utilizada pela empresa;
- índices-padrão, que devem refletir o que seria o correto na época de elaboração do orçamento;
- preços-padrão planejados, que devem refletir os padrões monetários esperados para o período orçado.

B. . orçamento corrigido: é o orçamento original com seus valores ajustados aos preços correntes específicos; é efetuado n período de execução das atividades prevista nos planos da empresa, e contempla os efeitos das variações nos preços dos recursos utilizados, entre a data de elaboração do orçamento e a data de execução deste ajuste, considera os seguintes elementos:

- os volumes previstos para o período abrangido,utilizados no orçamento original;
- os índices –padrão utilizados no orçamento original;
- os preços vigentes na data da elaboração deste orçamento.

C. orçamento ajustado: é o orçamento corrigido, considerando as alterações no plano original e /ou inclusão de novos programas; as modificações ocorrem em função da dinâmica ambiental no âmbito dos planejamentos estratégicos e operacional, mantendo-se os valores do orçamento corrigido; sua principal vantagem é identificar as modificações de volumes e índices originalmente

orçados, demonstrando a capacidade da empresa e dos gestores em se adaptar às mudanças impostas pelo ambiente; considera os seguintes elementos:

- volumes ajustados, que refletem as modificações ocorridas nos planos da empresa;
- índices-padrão ajustados, que refletem o que se espera realizar para o alcance dos objetivos propostos;
- os preços vigentes na data da elaboração do orçamento corrigido.

Um vez entendido as faces do orçamento, o próximo passo seria executar o que foi decidido no planejamento, que é etapa do processo de gestão na qual as coisas acontecem, em que as ações emergem por meio do consumo de recursos e sua transformação em bens e serviços.

As ações devem estar em consonância com o que foi planejado, pois só assim conduzem aos resultados esperados.

E finalmente o controle é a etapa do processo de gestão, contínua e recorrente, que avalia o grau de aderência entre os planos e sua execução; analisa os desvios ocorridos, procurando identificar suas causas, sejam elas internas ou externas, direciona as ações corretivas, observando a ocorrência de variáveis no cenário futuro, visando alcançar os objetivos propostos.

Não se trata de puro e simples aproveitamento, pois envolve a geração de informações para tomadas de decisões relativas à manutenção dos planos ou à mudança de rumos. Assim, um aspecto importante a ser considerado no controle é sua vinculação com as fases de planejamento e de execução, e a necessidade de padrões para o seu exercício.

É na etapa na qual se comparam as ações empreendidas com aquelas definidas no planejamento operacional, assegurando que os resultados obtidos estão de acordo com os objetivos estabelecidos. Quando os resultados alcançados divergem dos originalmente esperados, devem ser tomadas ações corretivas que reconduzam a empresa ao alcance dos objetivos estabelecidos. Nesta etapa, são geradas as informações para avaliação do resultado de produtos e serviços e do desempenho dos gestores e áreas de responsabilidade. Então, antes de levar estas informações à direção, estima-se um tempo para a entrega destes resultados a fim de , poder analisar melhor e sugerir alterações às áreas de modo que estas possam chegar aos resultados esperados pela direção.

5 TEORIA VERSUS PRÁTICA E A MUDANÇA

Então, para resolver os problemas das empresas basta integrar os setores administrativos, contábil e a controladoria para que tudo se resolva?

Obviamente que na teoria parece fácil, mais na prática (dia-a-dia), as coisas não são tão simples como parecem. O que mais existe é a grande disputa de poder e falta de preparo para uma boa gestão.

Para tanto, podemos conferir alguns relatos de executivos falando sobre estas divergências no mundo real dos negócios:

Aqui o gerente financeiro de uma grande indústria, diz que “uma das maiores dificuldades das empresas é ter uma visão única, ou seja, todos os setores tem que estar em sintonia. A contabilidade, por sua vez, acaba sendo o último do processo, que é um erro. Quando chega na contabilidade já está feito!”

Já neste outro relato, um dos administradores fala: “ em relação a controladoria nesta empresa, podemos falar que ela atinge o objetivo, apesar de estar sempre buscando e alterando processos para deixar os custos mais próximo possíveis com os valores previstos no inicio do ano. Existe problemas de ordem cultural pessoas não captaram a mensagem e a importância da controladoria dentro da empresa, entretanto existem reuniões bimestrais, onde além de demonstrar os resultados e prospecção do futuro, as pessoas envolvidas buscam aperfeiçoar e alterar sistemas para que todos se engajem no processo.”

Este diretor diz: “Nossa maior dificuldade está nas pessoas, por serem gestores antigos não entendem que as mudanças são necessárias e importantes para nosso negócio, estão tão convictos que sempre funcionou bem de tal maneira que quando falamos sobre mudança é discussão na certa! Eles são dinossauros fortes e cabeças duras!!!”

Já este controler diz: “planejar é fácil, a maior dificuldade é fazer com que tudo saia conforme o planejado, isso sim é um grande problema, porque dificilmente conseguimos pois aqui as mudanças são constantes e todo dia tem alteração no planejamento!”

E por fim, neste relato verifica-se a importância do tema em questão como mostra este gerente contábil “ aqui nesta industria, cada setor trabalha sozinho para seus próprios interesses e quando ocorre algum problema vira uma guerra, ninguém assume nada e acaba sobrando pra todo mundo!”.

Então pode-se observar que não é trabalho fácil para ser feito, requer muito preparo para atuar com profissionalismo em um ambiente bastante complicado que, acaba sendo tenso e muito difícil qualquer ação. Pois conforme os relatos acima, existem problemas de todo lado, pessoas, processos, cultura, despreparo, e assim por diante. Parece mentira, mais na maioria das empresas isto é o dia-a-dia, esta confusão gera estresse e causa irritação em todos.

Cada executivo tem seu ponto de vista, os setores trabalham isolados e não para a empresa de um modo geral, e isto infelizmente acaba gerando resultados não desejados e problemas desnecessários.

A causa destes conflitos está basicamente no planejamento estratégico. Uma vez que ele é feito no âmbito global e posteriormente no setorial, seria possível planejar cada setor de modo que possibilitaria planos mais concisos, tornando-os assim mais viáveis a realidade, porque muitas vezes o planejamento está completamente fora do cenário em que a empresa se encontra.

Com base no planejamento estratégico, e utilizando o ciclo PDCA, seria possível estabelecer um planejamento operacional mais prático, com a troca de informações entre administradores, contadores e controllers, teria uma sistema de informações econômico-financeiro preciso, onde teríamos um cenário real mais apurado o que facilitaria na avaliação, definição e implementação de novos planos alternativos para melhores resultados.

A controladoria também poderia ser a gestora do planejamento, já que possui uma visão ampla do negocio, tornando-se mais acessível aos gestores das outras áreas, expondo ideais coerentes com os fatos, orientando a direção quando for possível ou não o atingimento das metas , ou seja, dando os subsídios necessários, as melhores alternativas no que tange a aspectos econômicos de modo a garantir a eficácia da empresa.

5.1 MUDANÇA

Uma vez constatada ou decidida alguma forma de mudança, a entra em cena para desenvolver um plano, para que a mudança não ocorra de forma aleatória. O que se pretende no processo é ampliar ao máximo os benefícios resultantes da mudança e ao mesmo tempo reduzir os riscos, levando-se em conta a empresa, o negócio, os clientes e, obviamente, todas as pessoas envolvidas na mudança.

Este é um ponto importante, porque nenhuma mudança será bem-sucedida se não trouxer benefícios para todos envolvidos no processo. É claro que muitos colaboradores acabam sendo substituídos em um processo assim por não se adequarem ao novo formato do negócio, mas esta é uma consequência natural. Pessoas avessas a mudanças ou que vivem em busca de uma zona de conforto, nunca se dão bem participando de uma estrutura dinâmica como devem ser as empresas hoje.

É preciso entender que o mundo está em constante transformação, e nada é mais constante do que a mudança. É inevitável que tudo mude ainda mais, por exemplo: se as pessoas mudam as regras do jogo, deve-se mudar o modo de jogar. De uma maneira geral, as empresas não acompanham as mudanças ocorridas, ou o fazem mais lentamente. Isso quer dizer que, via de regra, a organização e o modo de gestão das empresas não tem acompanhado as transformações do mundo dos negócios.

A maioria das empresas deixam para correr atrás do prejuízo quando percebe que já não consegue manter a cabeça fora da água. Então a mudança é feita de qualquer jeito, sem muito planejamento, o que nem sempre traz os melhores resultados.

O melhor mesmo é que a empresa tenha uma cultura de mudanças e pessoas em sua gestão que tenham visão empreendedora para enxergar o que vem à frente, antecipando-se às mudanças.

Além de conhecer o que está mudando, é muito importante para o sucesso empresarial, observar as tendências ou para onde caminha a realidade. E mais importante do que saber e conhecer as mudanças, é necessário avaliar como elas afetam as empresas e o que deve ser feito para se adequar a essa realidade que se altera constantemente.

Então é importante criar um programa de gestão para mudanças, ou seja, é feita uma análise da situação atual, da situação pretendida, do caminho para se chegar até lá, dos meios a serem utilizados e das consequências, riscos e resultados pretendidos para cada fase do processo. Com isso a empresa pode ter em mãos a estratégia que será adotada para a mudança.

É importante ter em mente que toda mudança deve ser uma consequência de estímulos vindos do mercado, pois uma empresa não tem outro objetivo senão o de atender seu mercado. É um equívoco pensar que empresas existem para satisfazer

apenas seus colaboradores. Porém, o outro extremo também é um erro: pensar que aquilo que importa é atingir o porto, ainda que isto seja feito em um navio escravo.

A empresa que deseja realmente acompanhar o mercado saberá fazer um plano de mudanças que levem em consideração também seus clientes internos, pois a satisfação dos clientes externos acaba sendo consequência de uma equipe interna satisfeita. Esta, porém, deve estar bem consciente de que está ali não para satisfazer o próprio umbigo e que é o cliente externo quem paga suas contas.

No que diz respeito às pessoas, normalmente o trabalho começa com a conscientização e uma forma de despertamento de todos para a mudança, tirando as pessoas da inércia e da zona de conforto que a rotina do dia-a-dia normalmente as coloca. É aí que começa a mudança de cultura e caberá ao RH detectar qualquer atitude de boicote, principalmente naqueles que ocupam o papel de líderes formais ou informais. Uma liderança avessa a mudanças pode comprometer qualquer esforço no sentido de mudar a empresa. Às vezes uma atitude assim nem mesmo é intencional ou consciente, mas apenas resultado do medo ou de um mecanismo de defesa.

Em seguida vem a mudança propriamente dita, quando o RH deve participar como um maestro que procura manter a orquestra afinada ao mesmo tempo em que tocam e trocam de instrumentos. É normal que ocorram incertezas e dúvidas neste período, pois todos precisam reaprender a andar dentro de um novo ambiente, usando novas ferramentas e desenvolvendo novas percepções. É como a tontura que um paciente sente ao ficar em pé depois de passar dias deitado. Todos sabem como as coisas funcionavam, mas a visão ainda está turva quanto ao modo como funcionarão, e isto pode causar frustração e desejo de voltar aos velhos tempos quando, aparentemente, ninguém tinha problemas.

Finalmente vem a fase de solidificação do novo formato da empresa, quando a cultura da mudança é assimilada e as pessoas passam a se sentir confortáveis com a nova maneira de trabalhar. Como não se trata de algo matemático e nem todas as pessoas irão agir assim, é aí que o RH entra mais uma vez para fazer a manutenção preventiva, sabendo detectar desvios sutis de retorno aos velhos hábitos.

A melhor estratégia é começar incutindo na equipe uma cultura de mudança contínua para tornar o processo de mudança mais fácil cada vez que precisar acontecer. É óbvio que para isto é necessário formar uma equipe com o perfil

adequado, pois nem todas as pessoas conseguem trabalhar assim, sem um sentimento muito forte de segurança e perenidade de suas funções.

Mas, quem deve aplica-lo ? O RH? A diretoria? Quem são os principais atores desse processo?

Geralmente é a diretoria com o auxilia da controladoria que deve tomar a iniciativa com base em uma leitura do ambiente fornecida pelas áreas de marketing, RH e tecnologia. Em alguns tipos de mudança o marketing toma a dianteira, pois é a área que tem uma leitura mais acurada das mudanças que ocorrem no mercado. Em outras situações, é o RH que deve ficar com as rédeas do processo, quando a necessidade de mudança for principalmente interna, talvez até para atender aquelas mudanças que o marketing detectou, mas que tem seu maior desafio nas pessoas.

Uma área que tem um papel cada vez maior é a de tecnologia, pois esta muda atualmente a uma velocidade incrível, às vezes exigindo que as pessoas mudem também rapidamente e até mesmo antes da mudança acontecer no mercado. A tecnologia tem hoje o papel de se antecipar às mudanças que irão ocorrer no mercado.

É importante ter em mente que a gestão de mudança é uma ação multidisciplinar que deve envolver todos os aspectos de uma empresa, embora a ponta do iceberg, o que ficará mais visível, será a implementação de procedimentos, a adoção de novas tecnologias e, especialmente, a sempre esperada resistência das pessoas às mudanças, que exige especial atenção do RH e que, se não receber uma abordagem adequada, pode comprometer todo o processo. Não se faz uma mudança apenas introduzindo elementos novos como processos e tecnologias. O cerne da mudança precisa estar nas pessoas, ou ela não ocorrerá.

Se os gestores entendessem a importância de integrar a administração e a contabilidade utilizando assim a controladoria pelo fato de ser um órgão da empresa que possui uma estrutura funcional formada por conceitos e técnicas derivadas destas áreas, objetivando assim, dentre outras atribuições, a geração de informações das demais áreas da empresa úteis e necessárias aos gestores para as tomadas de decisão na busca da eficácia desejada, seria um grande começo para a solução de muitos problemas.

Porém, uma definição clara de seu modelo de gestão e a integração deste com os modelos de decisão, informação e mensuração determinados pela

administração da empresa é essencial, de nada adianta mudar se a gestão continua a mesma, pois o estilo de gestão determina a natureza da estrutura organizacional.

Uma gestão participativa é o mais apropriado quando são adotados conceitos modernos de gestão, considerando algumas premissas a respeito do crescimento e a expansão das atividades da empresa, tendo como base o crescimento global, analisando as variáveis internas e externas definindo assim um novo cenário e garantindo confiabilidade à todos.

Cada necessidade da diretoria, na incrementação de seu negócio sempre foi pautada nas informações sobre os recursos e os processos geridos pelos administradores e nos relatórios elaborados pela contabilidade. Ficando evidente a importância de trabalho em conjunto, pois o contador fornece subsídios para que o administrador possa com eficácia exercer suas funções e dentre elas uma de bastante importância, é a análise econômica-financeira, que é o principal instrumento de transmissão de informações econômico e financeira tanto dentro da empresa quanto fora.

A Administração deve estar atenta às mudanças e às tendências da globalização, saber avaliar os processos e principalmente saber o que fazer no momento certo, juntamente com a Contabilidade que apresentará de forma ordenada, o histórico das atividades da empresa, e interpretará os resultados através de relatórios, produzindo assim as informações precisas no processo de decisão onde a Controladoria fará uma análise destes dados e apontará sobre o curso das ações que deverão ser tomadas no futuro.

Em termos ideais, o administrador financeiro deveria ter informação completa sobre o valor de mercado de todos os ativos da empresa. o motivo pelo qual os dados contábeis são utilizados como informação econômico-financeira é que quase nunca pode-se obter a totalidade ou parte da informação de mercado que se necessita.

A análise serve ainda para o planejamento do futuro da empresa, pois as informações históricas são bastante úteis para a geração de projetos e para a avaliação do realismo de hipóteses feitas nessas projeções.

A análise é também útil aos indivíduos e organizações externos à empresa, incluindo credores a curto e longo prazo e investidores em potencial, pois podemos decidir de devemos dar crédito a um novo cliente ou não, e ainda saber sobre a saúde financeira de uma empresa.

Então, para uma mudança saudável nas empresas a integração dos setores onde a Administração e a Contabilidade trabalharam junto com e Controladoria , é preciso que haja de certa forma uma mudança na cultura da empresa, pois integrando estas áreas todos teriam a ganhar, porém é necessário entendimento da importância de tal mudança e colaboração de todas as partes para um desempenho satisfatório.

6 CONCLUSÃO

Este trabalho procurou demonstrar que desde o início dos tempos, as alterações de gestão acontecem, como vimos nos sistemas utilizados por Taylor, Ford, Toyota e Drucker, podemos constatar a mudança clara quando surgiu o Toyotismo com sua idéia central de que se todo o volume de mercadorias produzidas não forem consumidas, todo o esforço da gerência científica de Taylor e Ford seria insuficiente. O princípio era inversão da produção, do fim para o começo. E logo na era moderna surgiu Peter Drucker com seu reconhecimento de que os empregados dedicados são cruciais ao êxito de qualquer corporação, sugerindo uma analogia em que o Administrador é, muitas vezes, como o maestro que pode não saber tocar violino, mas tem um papel decisivo no desempenho da sua orquestra.

Uma vez constatada ou decidida alguma forma de mudança é importante desenvolver um plano, para que a mudança não ocorra de forma aleatória, para ampliar ao máximo os benefícios resultantes da mudança e ao mesmo tempo reduzir os riscos, levando-se em conta a empresa, o negócio, os clientes. Então, a empresa deve ser vista como um conjunto de atividades orientadas para um determinado fim, constituindo-se em um sistema aberto que destina-se a cumprir uma missão e a manter-se continuamente no ambiente em que atua.

Porém, neste contexto, temos a Administração e a Contabilidade como setores vitais para a sobrevivência das empresas. Logo precisam de constante atualização, dedicação e acima de tudo trabalho em equipe, por isso a integração destas áreas através da Controladoria seria uma boa saída para muitos problemas encontrados hoje, pois ela trabalhará como coordenadora desse novo processo de mudança.

Fazendo das três áreas uma só, com base no ciclo PDCA, a administração através das informações contábeis, e a responsabilidade e autoridade da controladoria, seria possível definir claramente e responder pelas gestões operacionais, financeiras, econômicas e patrimonial de atividades, buscando alternativas de lucro e identificando os riscos, selecionando e filtrando informações vindas de diversos departamentos que, seriam utilizadas para as tomadas de decisão da alta direção.

7 REFERÊNCIAS

- ANDERSEN, A. **Normas e práticas contábeis no Brasil**. São Paulo: Atlas, 1997.
- ARANTES, Nélío. **Sistemas de gestão empresarial: conceitos permanentes na administração de empresas válidas**. 2. ed.. São Paulo : Atlas. 1998. 439
- ASSAF NETO, A. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro**. São Paulo: Atlas, 1993.
- CAMARGO, Fabretti, Láudio. 3A Edição **Contabilidade Tributária**. Ed Atlas,1997. P.25.
- CATELLI, Armando & GUERREIRO, Reinaldo. **Gestão Econômica de Empresa - GECON. Seminário da Associação Nacional dos Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade - ANEFAB**, São Paulo, 1994
- CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração**. 6 ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.
- D'AURIA Francisco. **Contabilidade Noções Preliminares**. Nacional, 1962.
- FIGUEIREDO, Sandra. **Controladoria: teoria e prática**. 2. ed.. São Paulo: Atlas. 1997. 276 p.
- GUERREIRO, Reinaldo. **Um Modelo de Sistema de Informação Contábil para Mensuração do desempenho Econômico das Atividades Empresariais**. Caderno de estudos n. 4, FIPECAFI - USP, São Paulo, 1992.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 5. ed.. São Paulo :Atlas. 1997. 330 p.
- JUCIUS, Michael J.. **Introdução à administração: elementos de ação administrativa**. 2. ed.. São Paulo : Atlas. 1970. 557 p.
- MAXIMIANO, Antonio César Amaru. **Introdução à Administração**. 6. ed. SP: Atlas, 2004.
- MOSIMANN, Clara P. **Controladoria, Seu Papel na Administração de Empresas**. 2ª ed. São Paulo. Atlas. 1999. 131p.
- OLIVEIRA, Luís Martins de et al. **Manual de Contabilidade Tributária**. São Paulo: Atlas,2002
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo : Atlas. 1994. v. 1

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria Avançada**. 1 ed. São Paulo : Pioneira Thomson Learning, 2005.

PELÉIAS, Ivan Ricardo. **Avaliação de desempenho: um enfoque de gestão econômica**. Dissertação de mestrado apresentada à FEA/USP. São Paulo: 1992.

Perez Junir, Pestana, Franco. **Controladoria de Gestão**. 2 ed. São Paulo. Atlas S.A. 1997.

SIMPOSIUM CONSULTORIA E SERVICOS TECNICOS LTDA. **Contabilidade para executivos**. [S.l.], AV Studio. [199-].

TUNG, Nguyen H.. **Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática**. 8. ed.. São Paulo : Universidade-Empresa . 1993. 469 p.

UFPR. **Normas para apresentação de documentos científicos**. 2ª ed. Editora UFPR. Ctba, 2007.

VASCONCELOS, Marco Tulio de Castro. **O processo de gestão de finanças sob a ótica da gestão econômica**. Dissertação de mestrado - FEA/USP. São Paulo, 1994.

Acessado em 18/02/2008. Disponível em :
http://www.pmies.org.br/v2/centraladm/artigos/arquivos/20-09_Ciclo_PDCA_-_Um_instrumento_para_melhoria_continua.pdf.

Acessado em 09/05/2008. Disponível em:
<http://www.ufrgs.br/necon/5%20Planejamento%20estrat%E9gico%20-%20Jaime%20Crossatti.pdf>.