

RÔMULO DE SOUZA LEITÃO NETO

A IMPORTÂNCIA DO CONTROLLER NAS ORGANIZAÇÕES

CURITIBA

2010

RÔMULO DE SOUZA LEITÃO NETO

A IMPORTÂNCIA DO CONTROLLER NAS ORGANIZAÇÕES

Monografia apresentada ao Programa do Curso de Pós-Graduação do 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 2009

Orientador: Prof. Dr. Vicente Pacheco

CURITIBA

2010

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, pelas bênçãos incontáveis principalmente nos momentos mais difíceis, permitindo as batalhas do dia-a-dia e concedendo-me as vitórias.

À minha família, pela compreensão, estímulo, dedicação e amor durante minha trajetória.

Aos meus pais, que em vida sempre me apoiaram.

Ao Professor Doutor Vicente Pacheco, pelas contribuições e apoio para a conclusão deste estudo.

DEDICATÓRIA

A DEUS

O Arquiteto do Universo

À ROSANGELA, RAFAELA e JULIANA

Esposa e filhas

A RÔMULO e EHRENTAUT (in memoriam)

Meus pais, que em vida sempre me incentivaram

AO DR. VICENTE PACHECO

Meu orientador

RESUMO

LEITÃO NETO, Rômulo de Souza. **A Importância do *Controller* na Empresas/Organizações para as tomadas de decisões eficientes e eficazes, com economia de processos e recursos financeiros.** Curitiba, 2009 (Monografia apresentada ao Programa do Curso de Pós-Graduação do Departamento de Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de Especialista em Controladoria). O presente estudo tem como escopo a verificação de como a Controladoria e o profissional *Controller* devem gerar informações precisas, confiáveis e em tempo hábil, visando dar suporte aos gestores e empresários, tanto no planejamento quanto no controle propriamente dito, assim como na elaboração de sistemas de informações contábeis e gerenciais. Na seqüência, há a demonstração da Controladoria como uma ferramenta imprescindível para a gestão eficaz das organizações, inclusive com a demonstração de sua importância no âmbito governamental com a criação da Controladoria Geral da União pelo governo federal. Tem este trabalho como objetivo geral, demonstrar a importância da Controladoria e do profissional *Controller* nas tomadas de decisões das organizações em todos os seus aspectos gerenciais e de mercado, para atingir suas metas com eficiência e eficácia no menor tempo possível. São abordadas a relação da Controladoria com o sistema de controle operacional, a sua responsabilidade no sistema de informações, com o planejamento e com o próprio controle. O papel da Controladoria e do *Controller* na estrutura organizacional é o de participar e acompanhar ativamente e em tempo real as etapas do processo de gestão, planejamento, execução e controle, com o devido monitoramento, oferecendo o suporte necessário aos gestores com informações objetivas e confiáveis às decisões das organizações, visando sempre a melhoria dos processos e redução dos gastos.

Palavras-Chave: Controladoria; *Controller*; Planejamento; Execução; Gestão.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	06
1.1 TEMA ABORDADO.....	06
1.2 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA.....	07
1.3 OBJETIVOS	07
1.3.1 Objetivo geral.....	07
1.3.2 Objetivos específicos	07
1.4 JUSTIFICATIVA.....	07
1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO.....	09
2 REFERENCIAL TEÓRICO	11
2.1 A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE PARA A CONTROLADORIA.....	11
2.2 ORGANIZAÇÕES.....	13
2.2.1 Conceito de Organização	13
2.2.2 A Complexidade das Organizações	14
2.2.3 Os objetivos organizacionais	15
2.2.4 Níveis organizacionais	18
2.2.5 Eficácia Organizacional	20
2.2.6 O Capital Intelectual	21
2.2.7 Clima organizacional	26
2.2.8 Processo de Controle dos Recursos Humanos	28
2.3 CONTROLADORIA.....	32
2.3.1 Conceito de Controladoria.....	32
2.3.2 Controladoria na Administração Financeira.....	34
2.3.3 Missão da Controladoria e Gestão Empresarial.....	36
2.3.4 A Controladoria no Planejamento Estratégico.....	42
2.3.5 Controladoria no Planejamento Operacional.....	43
2.3.6 A Controladoria e o Controle.....	44
2.4 SISTEMAS DE INFORMAÇÃO E A CONTROLADORIA.....	46
2.5 TÉCNICAS UTILIZADAS NA CONTROLADORIA.....	50

2.6 O CONTROLLER – ATUAÇÃO E FUNÇÕES.....	56
3 METODOLOGIA.....	60
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	63
REFERÊNCIAS.....	65

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo tem como escopo a realização de uma abordagem da Controladoria e do profissional *Controller* como ferramenta essencial no processo de tomada de decisões das corporações, seja em áreas afins, como na gestão contábil, gestão de pessoas, análise de investimentos, gestão tributária, vendas, e nos demais processos internos, como também na comunicação com fornecedores e clientes, além da necessidade do profissional *Controller* estar sempre atento ao mercado e suas oscilações e tendências, pois "o cenário do mundo dos negócios mudou, descobertas tecnológicas permitem, hoje, que as empresas se comuniquem de forma transparente, na velocidade da luz" (LIVINGTON e BAHAL, 2001, p.52 - citado por ZOLET, 2007, p. 8) possibilitando assim mais tempo para se desenvolver outras atividades intelectuais com maior rapidez e produtividade.

Neste sentido, para que as empresas se mantenham e sejam competitivas no mercado nacional e internacional, necessitam de profissionais de excelência na sua administração, utilizando-se desses profissionais para a promoção do uso racional das informações e sua confiabilidade. Assim, somente as empresas que detiverem os melhores profissionais e tecnologias, somadas aos demais valores corporativos e com uma estrutura bem elaborada, poderão ter as melhores condições de se estabilizar e fazer frente à concorrência, sobrepujando-a, fazendo a diferença entre os seus concorrentes nacionais e internacionais. (ZOLET, 2007, p. 10)

Para o início deste trabalho precisaremos de algumas definições importantes, tais como: o que é Organização? O que é Controladoria? Quem é o profissional *Controller* e suas atividades dentro das organizações? Além é claro da abordagem em si, que é o escopo do tema proposto.

1.1. TEMA ABORDADO

A importância do *Controller* nas organizações para a tomada de decisões eficientes e eficazes, com economia de processos e de recursos financeiros.

1.2. DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

Diante do enfoque já mencionado na introdução, o problema da pesquisa está delimitado à seguinte questão: A Controladoria e o *Controller* são importantes no processo de gestão de uma organização?

1.3. OBJETIVOS

1.3.1. Objetivo Geral

Tem este estudo como objetivo geral, demonstrar a importância da Controladoria e do profissional *Controller* no processo decisório e de gestão das organizações em todos os seus aspectos gerenciais, para atingir suas metas com eficiência e eficácia.

1.3.2. Objetivos Específicos

- 1) Demonstrar, pela fundamentação teórica, conceitos e aplicabilidade da Controladoria e do profissional *Controller*,
- 2) Descrever as atividades e a importância da Controladoria e do profissional *Controller* como ferramenta de controle gerencial no processo de tomada de decisão, visando contribuir com resultados satisfatórios para as organizações com eficiência de processos, e eficácia nos resultados.

1.4. JUSTIFICATIVA

Justifica-se o estudo proposto pela importância do profissional *Controller* para que as empresas possam tomar as decisões baseadas nas informações trazidas por esse profissional, vez que esse tem todas as condições e capacidade técnica para prover as organizações com informações precisas, pois ele faz as análises tributárias e das demais demonstrações contábeis/financeiras da empresa.

Estas informações compreendem desde os processos internos da organização, como também os externos (do mercado e clientes existentes e potenciais), além da análise de custo que é de fundamental importância a todas as organizações para obterem um preço competitivo no mercado e com margem de lucro capaz de cobrir todos os custos diretos e indiretos.

Essas informações são “o início de todas as fases do processo de tomada de decisão” (MOISMANN; FISCH, 1999 p.30), pois a Controladoria auxilia os gestores através do Sistema de informações Gerenciais a:

- a) otimizar o processo e eficiência da gestão;
- b) reduzir custos das operações;
- c) melhorar o acesso às informações;
- d) melhorar os resultados operacionais e econômicos;
- e) melhorar a comunicação entre organização interna e com seus clientes;
- f) buscar novos clientes e nichos de mercado com maior eficiência e eficácia.

Segundo Zolet (2007, p.09) as organizações estão inseridas em um ambiente de constante mudança, diante da evolução tecnológica, necessitando cada vez mais de controles precisos e de informações confiáveis em tempo real sobre seus processos para adequar as suas operações às novas situações de mercado.

Essas necessidades são oriundas do surgimento de novos paradigmas de gestão e de sistemas de informações cada vez mais eficientes impostos pelo mercado, pois atualmente as alianças entre fornecedores, clientes, transportadoras e funcionários permitem maiores lucros e melhores serviços aos clientes, com maior vantagem competitiva e lucratividade. Esses procedimentos contribuem para capacitar o gerenciamento dos negócios, eliminando as restrições de tempo e espaço. Esses gestores procuram adaptar a realidade imposta com um gerenciamento de processos voltados a identificar e ligar a dinâmica do mercado com as necessidades dos consumidores a quem atendem e a quem desejam atender, necessitando assim, de informações claras, objetivas e em tempo real (ZOLET, 2007 p.09).

A Controladoria é a base de informações de todas as etapas do processo de gestão, que visam atender às necessidades dos gestores no sentido de realizar controles eficientes dos negócios exigidos pelos clientes internos (todos os funcionários) e externos (clientes e fornecedores).

O profissional *Controller* é o profissional que deverá sempre estar à frente das novidades e de processos, para assim a eficiência e eficácia de seus

relatórios com a correta comunicação e interpretação dos dados aos gestores da organização.

Para Beuren e Moura (2000, p.64), citado por ZOLET (2007, p.11) o profissional *controller* “contribuirá para o processo de gestão empresarial exercendo suporte informacional ao planejamento, execução e controle, por meio de um sistema de informações eficazes e sinérgicos entre os gestores, zelando pela maximização do resultado da empresa”, evidentemente sendo utilizados os princípios legais e éticos inerentes à profissão.

1.5. ESTRUTURA DO TRABALHO

Para cumprir os objetivos propostos, este trabalho está estruturado da seguinte forma:

O primeiro capítulo, “Introdução”, traz um resumo sobre a importância da Controladoria e do profissional *Controller* e suas atribuições dentro das organizações. Traz ainda a necessidade de se abordar as definições de Organização, de Controladoria, do *Controller* e suas atividades. Neste capítulo, apresenta-se o tema abordado, o problema causado às organizações, assim como os objetivos e a justificativa para a realização deste trabalho e a forma como está estruturado.

O segundo capítulo “Referencial Teórico” é o estudo em si sobre o tema proposto, passando pela Evolução da Contabilidade para que se possa entender a origem da Controladoria e do profissional *Controller*, bem como traz o conceito de Organização e sua complexidade, na tentativa de demonstrar a necessidade do profissional *Controller* nas organizações e seu papel crucial para a tomada de decisões nas organizações. Ainda neste capítulo, aborda-se o conceito de Controladoria e as diversas áreas de atuação deste órgão responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de uma determinada organização, com ou sem fins lucrativos. Trata também dos Sistemas de Informações necessários para que a Controladoria seja eficiente e eficaz com as informações para que as organizações possam tomar as decisões. Este capítulo apresenta as Técnicas utilizadas na Controladoria para assegurar que os objetivos das organizações sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão. Por

fim, este capítulo traz as funções e atuação do profissional *Controller*, pois ele é o profissional que propicia à alta direção, aos acionistas, através de seus estudos e controles efetivos, as informações precisas para a tomada de decisão na organização.

No terceiro capítulo, "Metodologia", é realizada a identificação da pesquisa a ser utilizada para este trabalho, definindo de forma clara e objetiva sua classificação.

No quarto capítulo, "Considerações Finais", explicita-se de modo sucinto os resultados da pesquisa, respondendo ao tema proposto sobre a importância do *Controller* nas Organizações.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1.A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE

Não há como separar o Profissional *Controller* do Profissional de Contabilidade, pois estão intimamente ligados, pelo que necessitamos compreender a evolução da contabilidade, da Controladoria e do profissional *Controller*.

Segundo Martins (1993, p.114):

(...) No começo ele era conhecido como 'guarda-livros'. A cadeira de caligrafia era uma das mais importantes do currículo escolar, pois a boa caligrafia era imprescindível no exercício profissional, ao ser realizada a escrituração contábil e fiscal das empresas.

A contabilidade é uma ciência social aplicada tal como a economia e a administração, que estuda, controla e interpreta os fatos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante registro, demonstração expositiva e revelação desses fatos, com o fim de fornecer informações sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial. Segundo Fabreti (1999, p.26), "contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, controle e registro relativo aos atos e fatos da administração econômica". Portanto, o profissional contábil é responsável não somente pelo registro do patrimônio, mas também por funções relacionadas à controladoria da entidade.

Observa-se que:

(...) Enquanto disciplina aplicada ou área de conhecimento, a contabilidade tem como missão principal fornecer informações sobre transações financeiras, em especial, e de negócios, em geral, para diversos usuários. Dentre os diversos ramos da contabilidade, tem-se destacado, nas últimas décadas, a contabilidade internacional [...].(WEFFORT, 2005, p.17)

Ao longo do tempo a contabilidade vem servindo como ferramenta para registro e avaliação das atividades das diversas organizações, servindo para

prestar informações acerca do patrimônio das organizações, internamente e no que se refere aos aspectos fiscais e legais, aos usuários externos e internos.

Segundo Martins (1993, p.114):

(...) Hoje, o Contador é um profissional imprescindível em qualquer tipo de empresa. Nós precisamos aprender mais sobre marketing e comunicação, precisamos colocar-nos na posição de quem tem o produto para vender, e nosso produto é a informação, que precisa ser comunicada e vendida.

Ainda para Martins (1996), a informação contida nas demonstrações é de grande importância para várias partes interessadas, que precisam ter medidas relativas da eficiência operacional da organização. A análise de índices financeiros envolve métodos de calcular e interpretar para avaliar o desempenho da empresa. Os insumos básicos para esta análise de índices são as demonstrações do resultado do exercício – DRE e o balanço patrimonial da empresa.

A utilização de eventos futuros pela contabilidade é necessária para a atuação da controladoria e a própria ciência contábil tem estrutura conceitual suficiente para atender essa necessidade.

Segundo Catelli (2002, p.343):

(...) Assim, a Contabilidade, enquanto ciência, tem uma rica base conceitual da qual devemos nos valer e, interagindo de forma multidisciplinar com os demais ramos do conhecimento, buscar a construção de uma via alternativa à Contabilidade tradicional, cuja base conceitual é inadequada para modelar as informações destinadas ao uso dos gestores.

A maioria dos autores menciona que a Controladoria é uma evolução da Contabilidade tradicionalmente conhecida, para que venha atender adequadamente às necessidades de seus usuários.

Segundo Catelli (2002, p.344):

(...) Como uma evolução natural desta Contabilidade praticada, identificamos a Controladoria, cujo campo de atuação são as organizações econômicas, caracterizadas como sistemas abertos inseridos e interagindo com outros num dado ambiente.

A análise das demonstrações financeiras da empresa é de interesse dos acionistas, credores, assim como da própria administração da empresa. Tanto os acionistas atuais quanto os potenciais estão interessados nos níveis correntes e futuro de risco e retorno da empresa que vão afetar diretamente o preço das ações. Os credores da empresa estão principalmente interessados na liquidez a curto prazo da companhia, assim como na sua capacidade de realizar os pagamentos de juros e do principal. (SILVA, 2007)

De acordo com Mendes (2002, p.45), com o passar dos anos, o gestor começa a sentir os efeitos dessa atitude e, que a Controladoria preencheu o vácuo deixado pela contabilidade com a falta de informações que subsidiassem o gestor em sua tomada de decisão em tempo hábil e confiabilidade necessárias para atingir as metas da organização no menor tempo possível e com menores riscos. A controladoria é exercida pelo profissional *Controller*, o qual a cada dia vem sendo mais procurado por seus conhecimentos e capacidade técnica.

2.2 ORGANIZAÇÕES

2.2.1 Conceito de Organização

Para tratarmos do tema proposto, há necessidade de trazer o conceito de organização.

Segundo Chiavenato (2002, p.25), organização é um sistema de atividades conscientemente coordenadas de duas ou mais pessoas. A cooperação entre elas é essencial para a existência da organização. Uma organização somente existe quando: 1) há pessoas capazes de se comunicarem e que 2) estão dispostas a contribuir com ação conjunta, 3) a fim de alcançarem um objetivo comum.

Para Chiavenato (2002, p.25), a disposição para contribuir com ação significa, sobretudo, disposição para sacrificar o controle da própria conduta em benefício da coordenação. Essa disposição de participar e de contribuir para a organização varia e flutua de indivíduo para indivíduo e mesmo no próprio indivíduo, com o passar do tempo. Isto significa que o sistema total de contribuições é instável, pois as contribuições de cada participante na organização variam enormemente em função, não somente das diferenças

individuais existentes entre os participantes, mas também do sistema de recompensas aplicado pela organização, para incrementar as contribuições.

Em seu trabalho, Chiavenato (2002, p.26) afirma que as organizações permitem satisfazer diferentes tipos de necessidade dos indivíduos: emocionais, espirituais, intelectuais, econômicas etc. No fundo, as organizações existem para cumprir objetivos que os indivíduos isoladamente não podem alcançar em face das suas limitações individuais. Com as organizações, a limitação final para alcançar muitos objetivos humanos não é mais a capacidade intelectual ou de força, mas a habilidade de trabalhar eficazmente com outros.

2.2.2 A Complexidade das Organizações

À medida que as organizações são bem-sucedidas, elas tendem a crescer. O seu crescimento se faz pelo aumento do número de pessoas. Para que esse volume de pessoas possa ser administrado, há um acréscimo do número de níveis hierárquicos. À medida que número de níveis hierárquicos aumenta, ocorre um gradativo distanciamento entre as pessoas – com seus objetivos pessoais – e a cúpula da organização – com seus objetivos organizacionais. Quase sempre esse distanciamento conduz a um conflito entre os objetivos individuais dos participantes e os objetivos organizacionais da cúpula (CHIAVENATO, 2002).

Segundo Chiavenato (2002, p.26), as grandes organizações, também chamadas complexas, possuem certas características como:

1. Complexidade. As organizações são distintas dos grupos e sociedades em termos de complexidade estrutural. A complexidade estrutural refere-se à diferenciação horizontal e vertical. À medida que ocorre a divisão do trabalho, aumenta a complexidade horizontal da organização. À medida que novos níveis verticais surgem com a hierarquia para melhor controle e regulação, aumenta a complexidade vertical. Assim, muitos autores referem-se a organizações “altas” e a organizações “chatas”, quando possuem muitos ou poucos níveis verticais. Enquanto nos pequenos grupos os membros se relacionam face a face, as grandes organizações dependem de níveis intermediários para coordenar e integrar as atividades das pessoas. A interação passa a ser indireta.

2. Anonimato. A ênfase é colocada sobre as tarefas ou operações e não sobre pessoas. O importante é que a operação seja executada, não importa por quem.

3. Rotinas padronizadas para operar procedimentos e canais de comunicação. Apesar da atmosfera impessoalizada, as organizações apresentam a tendência a desenvolver grupos informais face a face dentro delas.

4. Estruturas personalizadas e não oficiais. Constituem a organização informal que funciona em paralelo com a estrutura formal.

5. Tendência à especialização e à proliferação de funções, que tende a separar as linhas de autoridade formal daquelas de competência profissional ou técnica.

6. Tamanho. O porte é um elemento final e intrínseco às grandes organizações, pois decorre do número de participantes e de órgãos que formam sua estrutura organizacional.

Não existem duas organizações semelhantes: as organizações podem assumir diferentes tamanhos e estruturas organizacionais. Existem organizações dos mais diversos ramos de atividade e utilizando diferentes tecnologias para produzir bens ou serviços dos mais variados tipos e que são vendidos e distribuídos de maneiras diferentes para os mais diversos tipos de mercados, a fim de serem utilizados pelos mais diversos consumidores. (CHIAVENATO, 2002)

2.2.3 Os objetivos organizacionais

A organização constitui um arranjo de componentes projetados para cumprir um particular objetivo de acordo com um plano. Nessa definição existem três pontos básicos. Primeiro, há um propósito ou objetivo, para cujo o sistema é projetado. Segundo, há um projeto ou arranjo estabelecido de componentes. Finalmente, entradas de informação, energia e materiais são alocados para que possa funcionar. (CHIAVENATO, 2002)

Segundo Chiavenato (2002, p.45) os objetivos são “os objetos em direção aos quais as organizações dirigem suas energias e seus recursos. Se a organização é um meio de alcançar fins por meio das capacidades dos indivíduos, os objetivos são fins coletivos trasladados em termos socialmente

significantes. Muitas vezes representados como sendo definidos pela ação, os objetivos também influenciam a atividade organizada, uma vez que objetivos estabelecidos servem como função vital de legitimar a ação”.

As organizações são unidades sociais que procuram atingir objetivos específicos: a sua razão de ser é servir a esses objetivos. Um objetivo de uma organização é uma situação desejada que ela deseja alcançar.

Para Etzioni (1967, p.13-35), dentro dessa colocação, os objetivos organizacionais têm muitas funções a saber:

a) ao apresentarem uma situação futura os objetivos indicam uma orientação que a organização procura seguir e estabelecem linhas-mestras para a atividade dos participantes.

b) os objetivos constituem uma fonte de legitimidade que justifica as atividades de uma organização e até a sua existência.

c) os objetivos servem como padrões através dos quais os participantes e os estranhos a ela podem comparar e avaliar o êxito da organização ou seja, a sua eficiência e o seu rendimento.

d) os objetivos servem como unidade de medida para se verificar e comparar a profundidade da organização ou de seus órgãos ou ainda de seus participantes.

Há uma variedade de palavras que expressam objetivos, como: metas, fins, missões, propósitos, padrões, linhas-mestras, alvos, cotas etc. Geralmente, todas estas palavras significam um estado de coisas que alguns membros julgam desejáveis para sua organização. E procuram dotá-la dos meios e recursos necessários para alcançá-las através de determinadas estratégias, táticas ou operações. (CHIAVENATO, 2002)

Segundo Chiavenato (2002, p.45-46) os objetivos oficialmente aceitos pelas organizações são geralmente apresentados ou comunicados através de documentos oficiais da organização como os estatutos, atas de assembleias, relatórios anuais etc., ou através de pronunciamentos públicos de dirigentes, que ajudam a compreender o comportamento e as decisões tomadas pelos membros da organização.

Os objetivos naturais de uma organização geralmente são: 1. Proporcionar satisfação das necessidades de bens e serviços da sociedade. 2. Proporcionar emprego produtivo para todos os fatores de produção. 3.

Aumentar o bem-estar da sociedade através do uso econômico dos fatores de recursos. 4. Proporcionar um retorno justo aos fatores de entrada. 5. Proporcionar um clima em que as pessoas possam satisfazer uma variedade de necessidades humanas normais.

Para Chiavenato (2002, p.46), o estudo dos objetivos organizacionais é complicado devido aos seguintes aspectos:

a) quando um objetivo se torna realidade, deixa de ser o objetivo desejado e passa a ser uma situação atual. Um objetivo é um estado que se procura e não um estado que se possui.

b) muitas organizações legítimas e simultaneamente têm vários objetivos. Algumas acrescentam novos objetivos aos originais.

c) quase todas as organizações possuem um órgão formal – como um departamento, por exemplo – que estabelece os objetivos e suas modificações posteriores. Em algumas organizações, os objetivos são estabelecidos por votos dos acionistas; em outras, pelo voto dos participantes; por um conselho deliberativo em outras ou, ainda, por um indivíduo que possui e dirige a organização.

d) podem ocorrer mudanças e substituições de objetivos para os quais a organização não foi criada e para os quais os recursos não são adequados ou suficientes.

e) pode-se medir a eficácia de uma organização à medida que ela atinge os seus objetivos. A eficiência é medida pela quantidade de recursos utilizados para fazer uma unidade de produção; a eficiência aumenta à medida que os custos e os recursos utilizados decrescem.

Porém, se uma organização deve alcançar objetivos sociais, como medir sua eficácia para alcançar esses fins? Para uma empresa de negócios com produtos tangíveis, o mecanismo de mercado proporciona meios para medir seu sucesso na adaptação a novos objetivos sociais. Contudo, para organizações cujos produtos ou resultados não são tangíveis, como as universidades, os hospitais e muitas agências governamentais, o problema de medir a eficácia do ponto de vista social torna-se muito difícil. “Em suma, os objetivos de uma organização, que determinam as espécies de bens ou serviços que ela produz e oferece ao ambiente, são sujeitos a dificuldades peculiares de avaliação. Quando o objetivo requer um produto identificável e

mensurável, reavaliações e reajustamentos os objetivos podem ser rapidamente efetuados. Mas, quando os objetivos se tornam intangíveis e os produtos difíceis de medir, torna-se mais difícil para a sociedade determinar e refletir a aceitabilidade daquele produto, e os sinais que indicam se os objetivos são inaceitáveis tornam-se menos efetivos e demoram para aparecer.” (CHIAVENATO, 2002)

2.2.4 Níveis organizacionais

Para Chiavenato (1993, p.835), a estrutura e o comportamento organizacional são variáveis dependentes, enquanto o ambiente e a tecnologia são variáveis independentes. O ambiente impõe desafios externos à organização, enquanto a tecnologia impõe desafios internos. Para se defrontar com os desafios externos e com os desafios internos, as organizações se diferenciam em três níveis organizacionais, qualquer que seja sua natureza ou tamanho. Esses três níveis são:

1. Nível institucional: Corresponde ao nível mais elevado da organização, composto dos diretores, proprietários ou acionistas e altos executivos. É denominado nível estratégico, pois é o nível em que as decisões são tomadas e em que são estabelecidos os objetivos da organização, bem como as estratégias necessárias para alcançá-los. O nível institucional é o nível periférico e é predominantemente extroversivo, pois mantém a interface com o ambiente. Funciona como um sistema aberto e lida com a incerteza, pelo fato de não ter nenhum poder ou controle sobre os eventos ambientais presentes e muito menos capacidade de prever com razoável precisão os eventos ambientais futuros.

2. Nível Intermediário: Também chamado nível tático, mediador ou gerencial. Nele estão os departamentos e as divisões da empresa. Está colocado entre o nível institucional e o nível operacional e cuida da articulação interna entre estes dois níveis. Cuida da adequação das decisões tomadas no nível institucional (no topo) às operações realizadas no nível operacional (na base da organização). Corresponde à linha do meio campo e é constituído da média administração, ou seja, dos órgãos ou pessoas que transformam as estratégias elaboradas para atingir os objetivos organizacionais em programas de ação. Defronta-se com dois componentes completamente diferentes: um

sujeito à incerteza e ao risco, faceando um ambiente externo mutável e complexo (nível institucional), e outro voltado à lógica e à certeza e ocupado com a programação e execução de tarefas muito bem definidas e delimitadas (nível operacional). É o nível intermediário que amortece os impactos e solavancos da incerteza trazida do ambiente pelo nível institucional, absorvendo-os e digerindo-os pra trazer ao nível operacional os programas, rotinas e procedimentos de trabalho rigidamente estabelecidos que este último deverá seguir para executar as tarefas básicas da organização com eficiência.

3. Nível Operacional: Também denominado nível técnico ou núcleo técnico, é o nível localizado nas áreas internas e inferiores da organização. É o nível organizacional mais baixo, em que as tarefas são executadas e as operações são realizadas. Envolve a programação e execução das atividades cotidianas da empresa. É nele que estão as máquinas e equipamentos, as instalações físicas, as linhas de montagem, os escritórios e os balcões de atendimento, que constituem a tecnologia predominante da organização. Envolve o trabalho básico relacionado diretamente com a produção dos produtos ou dos serviços da organização e cujo funcionamento deve atender a determinadas rotinas e procedimentos programados dentro de uma regularidade e continuidade que assegurem a utilização plena dos recursos disponíveis e a máxima eficiência e com a tecnologia utilizada para executá-la. Funciona como um sistema fechado e determinístico no íntimo da organização.

Assim, as organizações são, de um lado, sistemas abertos, defrontando-se com a incerteza que provém das coações e contingências externas impostas pelo ambiente e que nelas penetram através do nível institucional. Este busca a eficácia, procurando tomar decisões que visem aproveitar as oportunidades ambientais, defender-se das ameaças e neutralizar as coações e contingências vindas do ambiente, buscando alcançar aspectos satisfatórios. Por outro lado, as organizações são sistemas fechados, tendo em vista que o nível operacional funciona em termos de certeza e de previsibilidade, operando a tecnologia de acordo com critérios de racionalidade. O nível operacional busca a eficiência nas operações executadas dentro dos programas, rotinas e procedimentos estandardizados, cíclicos, repetitivos, buscando alcançar aspectos otimizantes.

Os três níveis funcionam articuladamente e não guardam fronteiras ou limites bem definidos. O importante é que fazem parte da divisão do trabalho organizacional. (CHIAVENATO, 2002)

2.2.5 Eficácia Organizacional

Segundo Chiavenato (2002,p.60), para poder fazer o trabalho de transformação, a própria organização precisa ser criada, receber energia e ser : mantida, e tais requisitos estão refletidos na inevitável perda de energia entre entradas e saídas.

Quase todas as organizações absorvem energia pelo menos de duas formas: pessoas (recursos humanos) como fontes de energia, e materiais (recursos não humanos). As organizações fazem distinções contábeis entre as fontes de energia, entre os usos que cada um terá, e a classificação da entrada de energia de pessoas como direta ou indireta (mão-de-obra direta ou indireta ou então mão-de-obra produtiva ou improdutiva), dependendo da proximidade da transformação básica em que a organização está empenhada. A mão-de-obra direta refere-se a toda energia que age diretamente sobre os materiais que entram na organização (produzir, vender etc.), enquanto a mão-de-obra indireta se refere à energia que atua sobre os outros membros da organização (supervisão ou serviços de assessoria) ou sobre materiais que não são parte da transformação organizacional (planejamento, estudos de tempo, contabilidade etc.).

Para Chiavenato (2002, p.61), apenas recentemente, alguns teóricos da administração e da organização sugeriram medidas de eficácia administrativa em termos de utilização dos ativos humanos.

Segundo Chiavenato (2002, p.63), a eficácia e o sucesso organizacional constituem um problema complexo, em virtude de múltiplas relações com os elementos ligados à organização. Há todo um complexo de interesses e satisfações em jogo, muitos deles conflitantes e até certo ponto antagônicos. O que é certo, porém, é que a Administração de Recursos Humanos desempenha um papel de suma importância tanto no alcance da eficiência como da eficácia organizacional.

Segundo Pacheco (2005, p.43), citando Lev (2001), “no mesmo momento em que o capital humano se tornou mais importante, o domínio das empresas sobre ele se enfraqueceu, por duas razões:

- primeiramente, o acesso mais fácil a financiamento aumentou as opções externas dos empregados, eles poderiam ir trabalhar para uma empresa iniciante, por exemplo;

- em segundo lugar, a abertura do comércio mundial criou espaço para muitos fornecedores independentes, e isto gerou mais oportunidades e alternativas de emprego, tornando o capital humano dos empregados menos específico para seu atual empregador.”

Essa eficácia organizacional igualmente é mensurada, segundo Pacheco (2005 p.59), “uma segunda estimativa do valor do negócio tem assumido um significado crescente, determinado não pelos contabilistas, mas pelo “mercado”, ou seja, outros aspectos são considerados para determinar o quanto vale a organização para o mercado. Num mundo ideal, a diferença entre o valor de mercado de um negócio e aquele calculado pelos seus contadores deveria ser mínima. No entanto, no mundo real isto não acontece, uma vez que fatores intangíveis são levados em conta.”

2.2.6 O Capital Intelectual

Para Chiavenato (2002, p.64), o capital humano é constituído das pessoas que fazem parte de uma organização. Capital humano significa talentos que precisam ser mantidos e desenvolvidos. Mais do que isso, capital humano significa capital intelectual. Um capital invisível composto de ativos intangíveis. A contabilidade tradicional, preocupada unicamente com ativos tangíveis e físicos, está às voltas com um fenômeno inesperado: o valor de mercado das organizações não depende mais apenas do seu valor patrimonial físico, mas principalmente do seu capital intelectual. Na era da informação, o conhecimento está se transformando no recurso organizacional mais importante das empresas. Uma riqueza muito mais importante e crucial do que o dinheiro. Gradativamente, o capital financeiro – que caracterizou a Era Industrial – está cedendo lugar para o capital intelectual, como a base fundamental das operações empresariais. Em um mundo em que tradicionais fatores de produção – natureza, capital e trabalho – já esgotaram e exauriram a

sua contribuição para os negócios, as empresas estão investindo pesadamente no capital intelectual, para aumentarem sua vantagem competitiva. Criatividade e inovação por meio de idéias. E idéias provêm do conhecimento. E o conhecimento está na cabeça das pessoas. O fato é que as empresas bem-sucedidas estão transformando-se em organizações educadoras e em organizações do conhecimento, nas quais a aprendizagem organizacional é incrementada e desenvolvida por meio de processos inteligentes de gestão do conhecimento.

Para Pacheco (2005, p.54), citando Lyn (2000, p.02), "o capital humano é representado como *know-how*, capacidades, habilidades e especializações dos recursos humanos de uma organização, trata-se de um dos ativos críticos no grupo de capital intelectual, já que o gerenciamento do capital humano frequentemente cria e sustenta a riqueza de uma organização; em outras palavras, o capital humano pode ser visto como o conjunto de habilidades e conhecimentos dos indivíduos dentro de uma organização, e isto pode ser mensurado e divulgado."

Segundo Chiavenato (2002, p. 65) está havendo uma migração dos ativos tangíveis e físicos para os ativos intangíveis e abstratos. As empresas estão preocupadas em identificar indicadores para seus ativos intangíveis, como o capital estrutural interno (sistemas internos) e externo (apoio e interesse de seus clientes e idoneidade e rapidez de seus fornecedores). As pessoas passam a ser a prioridade fundamental das empresas.

A perspectiva do capital intelectual mostra que:

1. Para reter e desenvolver o conhecimento, as organizações devem oferecer um trabalho desafiante que agregue experiências e conhecimentos às pessoas.
2. O conhecimento proporcionado pelos seus funcionários constitui a riqueza mais importante das organizações.
3. As organizações precisam desenvolver estratégias claras de Recursos Humanos para poderem conquistar, reter e motivar seus funcionários.
4. Os funcionários que detêm conhecimento são os principais contribuintes para o sucesso da organização.

5. As organizações precisam **transformar-se** rapidamente em organizações de aprendizagem, para **poderem** aplicar adequadamente o conhecimento.

6. Para serem bem-sucedidas na Era da Informação, as organizações devem adotar a perspectiva do conhecimento e investir nele.

Nas organizações, o conhecimento está embutido em documentos, rotinas, processos, práticas e normas organizacionais. O conhecimento conduz à ação no desenvolvimento de novos produtos ou serviços, na tomada de decisões acertadas em relação aos clientes, na formulação de estratégias para enfrentar os concorrentes, na logística a ser adotada etc., segundo Chiavenato (2002, p.521). Quando o conhecimento para de evoluir, transforma-se numa opinião, ou pior, num dogma. Pela sua importância, o conhecimento está sendo considerado um ativo corporativo, e as empresas bem-sucedidas perceberam que é necessário geri-lo e cercá-lo do mesmo cuidado que dedicam à obtenção de valor baseado em outros ativos que são tangíveis. Quanto mais as empresas dominam o conhecimento, tanto maior a sua vantagem competitiva. E por que o conhecimento é vital? Porque todos os aspectos intangíveis que agregam valor à maioria dos produtos e serviços são baseados em conhecimento: know-how técnico, projeto de produto, estratégias de marketing, entendimento do cliente, criatividade pessoal e inovação. A inteligência humana está por trás disso tudo. A gestão deste conhecimento refere-se à criação, identificação, integração, recuperação, compartilhamento e utilização do conhecimento dentro da empresa. Está voltada para a criação e organização de fluxos de informação dentro e entre os vários níveis organizacionais, para gerar, incrementar, desenvolver e partilhar o conhecimento dentro da organização, sobretudo para incentivar trocas espontâneas de conhecimento entre as pessoas. Ao contrário do que acontecia antigamente – quando as empresas guardavam e escondiam o conhecimento a sete chaves por meio da confidencialidade – a gestão do conhecimento procura orientar a empresa inteira para produzir o conhecimento, aproveitá-lo, disseminá-lo, aplicá-lo e lucrar com ele. Cada pessoa precisa agregar valor aos processos e produtos da empresa. E esse valor é alcançado mediante o compartilhamento do conhecimento e representa a essência da inovação. O

segredo não mais está em deter o conhecimento nas mãos de poucos, mas divulgá-lo em toda a organização, em distribuir e não retê-lo.

Em função de todas essas questões relacionadas ao capital intelectual, há a necessidade de administrar estes recursos humanos, e essa administração, segundo Chiavenato (2002, p.162), a administração de recursos humanos consiste no planejamento, na organização, no desenvolvimento, na coordenação e no controle de técnicas capazes de promover o desempenho eficiente do pessoal, ao mesmo tempo em que a organização representa o meio que permite às pessoas que com ela colaboram alcançar os objetivos individuais relacionados direta ou indiretamente com o trabalho. A administração de Recursos Humanos significa conquistar e manter pessoas na organização, trabalhando e dando o máximo de si, com uma atitude positiva e favorável. Representa todas aquelas coisas não só grandiosas que provocam euforia e entusiasmo, como também aquelas coisas muito pequenas e numerosas, que frustram ou impacientam, ou que alegram e satisfazem, mas que levam as pessoas a desejar permanecer na organização.

Conforme Pacheco (2005, p.46), citando Davenport (2000), "atualmente o maior risco vivido pelos empregados, especialmente aqueles cujo capital mais precioso é o mais recente conhecimento teórico e técnico-metodológico adquirido, não é a perda do emprego, mas a desvalorização deste conhecimento em função de sua possível obsolescência, haja vista que conhecimentos obsoletos não permitem o enfrentamento e a competição em mercados cuja ênfase é a inovação tecnológica e a racionalização na busca de produtividade e lucratividade. Desvalorização esta que afeta não apenas os empregados, mas também as empresas, seja pela perda de qualidade dos seus recursos, seja pela necessidade de reciclagem dos recursos existentes, ou ainda pela contratação de outros recursos em substituição àqueles obsoletos. Como corolário, eventuais faltas/ausências de conhecimento implicam, diretamente, que vários aspectos do capital organizacional das empresas podem ser afetados."

Para Pacheco (2005, p.59/60), citando Bouteiller (2000), "Os contabilistas sabem que o capital intelectual está presente dentro do empreendimento e, em muitos casos, é o fator fundamental de geração

sustentada de valor, cuja ausência nos relatórios financeiros que eles elaboram representa uma fonte em potencial de preocupação.

Desta forma, questiona o autor, a não ser que os contabilistas estejam em posição de fornecer informações úteis sobre a mensuração, avaliação e divulgação do capital intelectual, sua reivindicação de representarem uma função-chave para a administração das empresas e da gestão dos negócios é solapada. E este é um dos papéis de destaque que podem ser assumidos por esta classe de profissionais: orientar as empresas quanto à necessidade e possibilidade de apropriação dos fatores intangíveis que podem ser capitalizados como informações interna e externa às organizações.”

Segundo Kaplan & Norton (1997), citado por Pacheco (2005, p.71), “as diferentes mensurações de capital intelectual identificadas na literatura, quando analisadas, parecem apresentar falta de consistência em seu conteúdo. Apesar de haver ocasionalmente itens inesperados, como “tempo para ajustar novas unidades organizacionalmente e administrativamente” ou “reputação da companhia”, a grande maioria é amplamente previsível: despesas com treinamento e educação, computadores por empregado, valor agregado por empregado e lealdade do consumidor. Conseqüentemente, há uma lacuna preocupante entre a massa crítica vibrante, geradora de valor, constituída pelos ativos intangíveis, e a métrica adotada para capturar suas várias dimensões.”

Roslender & Fincham (2001), citado por Pacheco (2005, p.72), “argumentam que, dentro da estrutura emergente de relatórios acerca do capital intelectual, investimentos deste tipo provavelmente seriam declarados em um documentos suplementar, talvez sem o acompanhamento de informações de custo, como parte das informações relativas ao nível de educação, treinamento, desenvolvimento, entre outros, dos membros da organização.”

Segundo Pacheco (2005, p.72), “a finalidade subjacente dessas informações é promover um alto nível de consciência das pessoas (funcionárias das organizações) e de seu envolvimento com um projeto organizacional mais amplo, e há, reiterativamente, sinais claros, dentro da ciência contábil, da necessidade de incorporar o capital intelectual aos seus relatórios, confirmando sua relevância para o sistema de informação das organizações, concluem Rslender & Fincham (2001).

Sob este aspecto do capital intelectual e a necessidade de sua mensuração, Pacheco (2005, p.79), citando Lucidibus (2004, p.142), esclarece que “no âmago de todas as teorias para a mensuração dos ativos, se encontra a vontade de eu a avaliação represente a melhor quantificação possível dos potenciais de serviços que o ativo apresenta para a entidade. Desta forma, o que se espera em relação ao capital intelectual; ainda que sua apropriação e seus relatórios sejam caracterizados por um grau de maior liberdade, é que exista um determinado nível de uniformidade na sua apropriação.

Para isso é necessário que estudos futuros sejam desenvolvidos no sentido de estabelecimento de categorias empresariais e do estabelecimento de objetos, aspectos, medidas e indicadores passíveis de ser apropriados e comparados entre estas categorias, complementa Lucidibus.”

Isto ficou caracterizado nas conclusões do Prof. Vicente Pacheco (2005, p.153), que assim comenta “é que a solução dos problemas afetos à apropriação, mensuração e divulgação do capital intelectual das empresas, ainda que possa ser prioritariamente tratada sob o ponto de vista da contabilidade, não é uma questão ligada apenas aos contabilistas, devendo, portanto, ser tratada de modo interdisciplinar e multiprofissional, envolvendo-se as respectivas disciplinas e profissionais, à medida que cada uma das respectivas categorias de intangíveis for sendo considerada para fins de apropriação.” Concluindo, Pacheco (2005, p.155), expõe “torna-se imprescindível que a pesquisa aqui empreendida possa, no futuro, sofrer desdobramentos que permitam verificar, com maior profundidade e abrangência, as reais necessidades de formação da classe contábil brasileira, e para isto é necessário que novas pesquisas dêem continuidade a este estudo e que novas contribuições sejam disponibilizadas.”

2.2.7 Clima organizacional

Segundo Chiavenato (2002, p. 94), o conceito de motivação – no nível individual – conduz ao de clima organizacional – no nível da organização. Os seres humanos estão continuamente engajados no ajustamento a uma variedade de situações, no sentido de satisfazer suas necessidades e manter um equilíbrio emocional. Isto pode ser definido como um estado de ajustamento. Tal ajustamento não se refere somente à satisfação das

necessidades fisiológicas e de segurança, mas também à satisfação das necessidades de pertencer a um grupo social de estima, e de auto-realização. É a frustração dessas necessidades que causa muitos dos problemas de ajustamento. Como a satisfação dessas necessidades superiores depende particularmente daquelas pessoas que estão em posições de autoridade, torna-se importante para a administração compreender a natureza do ajustamento e desajustamento das pessoas.

O ajustamento varia de uma pessoa para outra e dentro do mesmo indivíduo, de um momento para outro. Um bom ajustamento denota "saúde mental". Uma das maneiras de se definir saúde mental é descrever as características de pessoas mentalmente sadias. Essas características básicas são:

1. sentem-se bem consigo mesmas;
2. sentem-se bem em relação às outras pessoas; e
3. são capazes de enfrentar por si as demandas da vida.

Daí o nome de clima organizacional dado ao ambiente interno existente entre os membros da organização. O clima organizacional está intimamente relacionado com o grau de motivação de seus participantes. Quando há elevada motivação entre os membros, o clima motivacional se eleva e se traduz em relações de satisfação, de animação, interesse, colaboração etc. Todavia, quando há baixa motivação entre os membros, seja por frustração ou barreiras à satisfação às necessidades, o clima organizacional tende a abaixar-se, caracterizando-se por estados de depressão, desinteresse, apatia, insatisfação etc., podendo, em casos extremos, chegar a estados de agressividade, tumulto, inconformidade etc., típicos de situações em que os membros defrontam abertamente com a organização (como nos casos de greves, piquetes etc.).

O conceito de clima organizacional envolve um quadro amplo e flexível da influência ambiental sobre a motivação. "O clima organizacional é a qualidade ou propriedade do ambiente organizacional que:

- a) é percebida ou experimentada pelos membros da organização; e
- b) influencia o seu comportamento.

O clima organizacional refere-se ao ambiente interno existente entre os membros da organização e está intimamente relacionado com o grau de

motivação de seus participantes. O termo **clima organizacional** refere-se especificamente às propriedades motivacionais do ambiente organizacional, ou seja, àqueles aspectos da organização que levam à provocação de diferentes espécies de motivação de seus participantes. Assim, o clima organizacional é favorável quando proporciona satisfação das necessidades pessoais dos participantes e elevação do moral. É **desfavorável** quando proporciona a frustração daquelas necessidades. Na verdade, o clima organizacional influencia o estado motivacional das pessoas e é por ele influenciado.

2.2.8 Processo de Controle dos Recursos Humanos

Para Chiavenato (2002, p.558), o processo de controle é cíclico e repetitivo e serve pra ajustar as operações aos padrões previamente estabelecidos. Para tanto, o controle funciona como um processo composto de uma seqüência de quatro etapas:

1. Estabelecimento de padrões desejados. Os padrões representam o desempenho desejado. São critérios ou balizamentos arbitrários que proporcionam meios para se estabelecer o que se deverá fazer e qual o desempenho ou resultado a ser aceito como normal ou desejável. Constituem os objetivos que o processo de controle deverá assegurar ou manter. Os padrões podem ser expressos em termos de quantidade, qualidade, tempo e custo.tida

2. Monitoração do desempenho. É a etapa do controle que acompanha e mede o desempenho. Monitorar significa acompanhar, visualizar de perto, observar, ver o andamento das coisas. Para se controlar um desempenho torna-se necessário conhecê-lo e obter informação suficiente a respeito dele. A observação ou verificação do desempenho ou do resultado busca obter a informação de como as coisas estão andando e o que está acontecendo.

3. Comparação do desempenho com os padrões desejados. Obtida a informação sobre o desempenho ou resultado, a próxima etapa do controle é compará-la com os padrões desejados. Toda atividade humana proporciona algum tipo de variação, erro ou desvio. Assim, torna-se importante determinar os limites dentro dos quais essa variação poderá ser aceita como normal ou desejável: é a chamada tolerância. Os padrões devem permitir alguma variação que se aceita como normal ou aceitável. O controle separa o que é excepcional

para que a correção se concentre nas exceções ou desvios. Para tanto, o desempenho deve ser comparado com o padrão para se verificar os desvios ou variações e se esses desvios ou variações estão dentro dos limites de tolerância. A comparação do desempenho com o padrão estabelecido é feita por meio de relatórios, índices, porcentagens, medidas estatísticas, gráficos etc. A comparação da atuação com o que foi planejado visa localizar as variações, erros ou desvios, mas também permitir a predição de outros resultados futuros e localizar as dificuldades a fim de que as operações futuras possam alcançar melhores resultados.

4. Ação corretiva, se necessária. As variações, erros ou desvios além dos limites de tolerância devem ser corrigidos para que as operações funcionem dentro da normalidade. A ação corretiva visa colocar as coisas dentro dos padrões e fazer com que aquilo que é feito o seja exatamente como se pretendia fazer. Assim, a ação corretiva incide apenas sobre os casos excepcionais, isto é, os casos em que apresentam desvios ou variações além do tolerado.

Para que o processo de controle seja eficaz, ele deve atender aos seguintes critérios:

a) O processo deve controlar as atividades apropriadas. O controle deve abordar as atividades que realmente devem e precisam ser controladas. Quando as pessoas reconhecem que certas atividades são monitoradas e comparadas com algum padrão, seu comportamento será provavelmente canalizado para alcançar aqueles padrões fixados. Todavia, se se pretende controlar tudo dentro da organização, o cerceamento provocado pelo controle inibirá o comportamento das pessoas e reduzirá os resultados pretendidos.

b) O processo deve ser oportuno. O controle deve ser efetuado no momento adequado para indicar os desvios necessários em tempo real e permitir as devidas correções. A informação oportuna pode ser necessária na hora, no dia, na semana, ou seja, na ocasião oportuna. Quanto mais informação realista e em tempo certo a administração possui, tanto mais rápida e facilmente ela pode reagir a prováveis variações ou desvios de rota.

c) O processo de controle deve possuir uma relação favorável de custo/benefício. O controle não pode custar mais do que a coisa controlada. Precisa oferecer um benefício maior do que seu custo para que valha a pena.

Os processos de controle não são gratuitos nem baratos. Seu custo envolve, geralmente:

1. sistemas de monitoração e processamento;
2. pessoal para operar o sistema;
3. tempo do pessoal de linha para fornecer os dados ao pessoal de controle.

d) O controle deve ser exato. Os processos de controle são indicadores de progresso e constituem a base para as ações corretivas. Muitas vezes, as medidas podem ser imprecisas, mas o controle não pode possibilitar erros de interpretação dos resultados nem favorecer medidas corretivas distorcidas. O controle deve ser objetivo, claro e exato.

e) O controle deve ser aceito. É importante que as pessoas aceitem o controle e entendam o objetivo do processo. Que elas sintam que o controle é necessário e que deve ser feito. Se o controle não é aceito, prevalecerá nas pessoas controladas o sentimento de exploração e de arbítrio.

Tais critérios são importantes para que o controle proporcione resultados que alavanquem e impulsionem o comportamento das pessoas e não sirvam de estorvo e limitações à liberdade de trabalhar.

Os principais meios de controle organizacional são os seguintes:

a) Hierarquia de autoridade. A estrutura organizacional preestabelece os níveis hierárquicos para distribuir a autoridade e obter obediência através das chefias. É a maneira mais comum de controle das pessoas. A hierarquia representa um tipo de controle pessoal dos subordinados.

b) Regras e procedimentos. A organização preestabelece regras e procedimentos que deverão guiar o comportamento das pessoas e impor o que deve e o que não deve ser feito. As regras e procedimentos são controles impessoais que legislam como as pessoas deverão comportar-se dentro da organização.

c) Estabelecimento de objetivos. Os objetivos servem como guias para a ação das pessoas. Constituem, até certo ponto, meios de controle, muito embora não seja esta sua finalidade principal.

d) Sistemas de informação verticais. As informações verticais podem trafegar em duas mãos: no sentido descendente e no sentido ascendente. As informações descendentes conduzem ordens, comandos, decisões,

esclarecimentos e orientação para os subordinados. Por outro lado, as informações ascendentes conduzem informações sobre eventos, resultados, esclarecimentos e retroação para que os canais superiores se assegurem do que foi feito. As informações descendentes servem para controlar o desempenho dos subordinados, enquanto as informações ascendentes fornecem retroação para os níveis mais elevados. Na realidade, em ambos os sentidos, os sistemas de informações verticais constituem meios de controle, embora esta não seja sua finalidade principal.

e) Relações laterais. São comunicações entre pares, ou seja, entre pessoas e cargos que ocupam o mesmo nível hierárquico dentro da organização. Embora sirvam para integrar e obter coordenação, as relações laterais servem como meios de controle à medida que permitem que os pares e sincronizem melhor e reduzam possíveis dissonâncias.

f) Organizações matriciais. A estrutura matricial constitui uma tentativa de dinamizar a velha organização funcional e departamentalizada através do acréscimo de uma grade do tipo organização por produtos ou serviços. Cada órgão ou cargo na organização matricial obedece a um duplo comando: de um lado, o gerente funcional, do outro, o gerente de produto ou serviço. Essa duplicidade de subordinação traz conflitos, mas os benefícios da estrutura matricial permitem mudança, inovação e, sobretudo, adaptação rápida às demandas ambientais.

Isso mostra a variedade de meios através dos quais a organização tenta controlar o comportamento das pessoas e enquadrá-lo de acordo com suas conveniências, objetivos e expectativas. O problema reside no fato de que, quanto mais mecanismos de controle as organizações utilizam, tanto menor o grau de liberdade de atuação e de autonomia das pessoas. Aliás, é esta a marca que predomina na área de Administração de Recursos Humanos em muitas organizações. Quando os controles são rígidos e severos, a reação natural das pessoas é rebelar-se contra eles ou, pelo menos, não aceitá-los ou rejeitá-los. Se a força dos controles é maior, resta apenas a alternativa de submeter-se a eles como algo imposto de cima para baixo. O ideal, segundo Chiavenato (2002, p.563), é construir formas de controle que sejam construtivas e que conduzam as pessoas de forma livre e sadia para os objetivos propostos pela organização e que permitam espaço para o alcance

dos objetivos individuais e a satisfação das expectativas pessoais. Neste sentido, as equipes são altamente indicadas, pois elas substituem o controle burocrático pelo grupal.

Segundo Chiavenato (2002, p.565):

(...) O controle é algo universal: as atividades humanas, consciente ou inconscientemente, sempre fizeram uso do controle. A essência do controle reside na determinação de se a atividade controlada está ou não alcançando os resultados desejados. Quando se fala em resultados desejados, parte-se do princípio de que estes resultados foram previstos e são conhecidos.

Estes são os conhecimentos necessários para o profissional *Controller* exercer com excelência sua profissão, pois é a exigência do mercado de trabalho.

2.3 CONTROLADORIA

2.3.1 Conceito de Controladoria

Entende-se que a Controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão administrativa/financeira de uma organização.(SILVA, 2007)

Ela surgiu com o advento das grandes corporações, numa evolução do papel da Contabilidade, enquanto órgão administrativo participativo no processo de gestão das empresas.

Segundo Oliveira (1998, p.20), pode-se entender “Controladoria como o departamento responsável por projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de uma determinada entidade, com ou sem fins lucrativos.”

Outro conceito dado por Mosiman e Fisch (1999, p.88) é de que a Controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques:

- a) como um órgão administrativo, com missão, funções, princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema da empresa;
- b) como uma área do conhecimento humano, com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.

O moderno conceito de Controladoria é um conjunto de procedimentos eficientes e eficazes capaz de organizar e reportar dados e informações relevantes e exercer uma força capaz de influir nas decisões dos gestores da organização. O órgão administrativo controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial.

Segundo Schimidt (2002, p.20):

(...) A controladoria surgiu no início do século XX nas grandes corporações norte-americanas, com a finalidade de realizar rígido controle de todos os negócios das empresas relacionadas, subsidiárias e/ou filiais. Um significativo número de empresas concorrentes, que haviam proliferado a partir da Revolução Industrial, começaram a se fundir no final do século XIX, formando grandes empresas, organizadas sob forma de departamentos e divisões, mas com controle centralizado.

A Controladoria está profundamente envolvida com a busca da eficácia organizacional. Para alcançá-la precisam ser definidos modelos que eficientemente conduzam ao cumprimento de sua missão (BALLESTERO ALVAREZ, 1996)

Assim a Controladoria é uma atividade de extrema 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 sempre as tendências mercadológicas e organizacionais, bem como os fundamentos macro e microeconômicos, razão pela qual evidencia-se 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, com a finalidade de dar o suporte necessário ao gestor que poderá contar com o apoio da Controladoria, eu é, em síntese, o setor que reúne as informações da contabilidade financeira e as análises da contabilidade gerencial, devidamente auditadas.(ZOLET, 2007, p.17/18)

Para atingir seus objetivos, a Controladoria é responsável pela execução das seguintes atividades: a) desenvolvimento de condições para a realização da gestão econômica, b) subsídio ao processo de gestão com informações em todas as suas fases, c) gestão dos sistemas de informações

econômicas de apoio às decisões, e d) apoio à consolidação, avaliação e harmonização dos planos das áreas (CATELLI, p. 372).

Segundo Mosiman e Fisch (1999, p.88), a Controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção de eficácia de suas áreas.

Este é o entendimento de Catelli (2002, p.344)):

(...) Controladoria enquanto ramo do conhecimento, apoiada na Teoria da Contabilidade enuma visão multidisciplinar, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de informações e Modelo de Gestão Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos Gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões.

2.3.2 Controladoria na Administração Financeira

A evolução da controladoria na administração financeira, segundo GITMAN (1997) citado por Silva (2007, p.14), "postula que a demanda de recursos de capital e as decisões sobre despesas que dão origem a essa demanda são determinadas em outro setor da organização/empresa, atribuindo à política financeira tão-somente a tarefa de determinar como esses recursos podem ser obtidos, de uma maneira melhor, pela combinação das fontes disponíveis "

Muitos consideram a função financeira e a contábil dentro de uma empresa como sendo virtualmente a mesma. Embora haja uma relação íntima entre essas funções exatamente como há um vínculo estreito entre administração financeira e economia, a função contábil é melhor visualizada como um insumo necessário à função financeira, isto é, como uma função da administração financeira. (SILVA, 2007, p.14)

Esta visão está de acordo com a organização tradicional das atividades de uma empresa em três áreas básicas – Produção, Finanças e Mercadologia. Em geral, considera-se que a função contábil deve ser controlada pelo vice-presidente financeiro. Contudo, há duas diferenças básicas de perspectiva entre a administração financeira e a contabilidade – uma refere-se ao tratamento de fundos e a outra, à tomada de decisão.

O contador, usando certos princípios padronizados e geralmente aceitos, prepara as demonstrações financeiras com base na premissa de que as receitas devem ser reconhecidas por ocasião das vendas e as despesas, quando incorridas. (GITMAN, 2001).

Segundo Gitman (2001, p.39) “pessoas que atuam em todas as áreas de responsabilidade da empresa vão interagir com a área financeira para conseguir realizar seus trabalhos. Para o administrador financeiro fazer adequadas previsões e tomar decisões úteis, ele tem de estar disposto a ser capaz de interagir com indivíduos em outras áreas da empresa. A função da administração financeira pode ser descrita de forma geral ao se considerar seu papel dentro da organização, sua relação com a economia e a contabilidade, assim como as principais atividades do administrador financeiro.”

Ainda para Gitman (2001, p.39) citado por Silva (2007, p.17) “o campo de finanças se relaciona estreitamente com a economia. Administradores financeiros devem entender o quadro geral da economia e estar alertas para as conseqüências da variação do níveis de atividade econômica, assim como para mudanças na política econômica. Eles devem também ser capazes de usar teorias econômicas como linhas mestras para uma gestão de negócios eficiente. O princípio econômico mais importante usado no gerenciamento de finanças é a *análise marginal*, na qual as decisões financeiras devem ser amparadas e as ações executadas somente quando os benefícios adicionais excederem os custos somados. Quase todas as decisões financeiras, em última análise, chegam a uma avaliação dos benefícios marginais e dos custos marginais.”

Segundo Silva (2007, p.16) “A Administração Financeira diz respeito às responsabilidades do administrador financeiro numa empresa. Os administradores financeiros administram ativamente as finanças de todos os tipos de empresas, financeira ou não financeiras, privadas ou públicas, grandes ou pequenas, com ou sem fins lucrativos. Eles desempenham uma variedade de tarefas, tais como orçamentos, previsões financeiras, administração do caixa, administração do crédito, análise de investimentos e captação de fundos. Nos últimos anos, as mudanças no ambiente econômico e regulatório, elevaram a importância e a complexidade das responsabilidades do administrador financeiro. Outra tendência recente tem sido a globalização das

atividades empresariais. O Analista Financeiro é responsável pela preparação e análise dos planos financeiros e orçamentários da empresa. Outras responsabilidades incluem previsão financeira, análise financeira de desempenho baseada em índices e trabalho em conjunto com a Contabilidade.”

Segundo Gitman (2001), citado por Silva (2007, p.20) “o trabalho do administrador financeiro exige que ele inclua em seus pontos de vista os pontos de vista do chefe de cada divisão de sua organização, exige que ele também veja todos os problemas apresentados, não só do ponto de vista de sua capacidade de financiar o projeto.”

2.3.3 Missão da Controladoria e Gestão Empresarial

A Controladoria, atuando como unidade administrativa, tem por missão assegurar a eficácia da empresa e zelar pela sua continuidade, se posicionando com peça fundamental no processo de gestão empresarial.

Segundo Figueiredo (1997, p.26) “a controladoria possui a missão de zelar pela continuidade da empresa, envolvida com a busca da eficácia organizacional, assim, assegurando a otimização do resultado global.”

Segundo Catelli (2002, p. 173):

(...) A controladoria tem as missões de viabilizar e otimizar a aplicação dos conceitos de gestão econômica dentro da empresa e otimizar os resultados da empresa.

Este campo de atuação exige do profissional *controller* os conhecimentos além dos contábeis, como por exemplo, conceitos de administração, economia, estatística, informática, direito etc.

Segundo Silva (2007, p.07) “No processo de interação da empresa com os diversos agentes internos e externos, surgem diversos fenômenos econômicos (nacionais e internacionais), sociais, políticos, educacionais, tecnológicos e regulatórios que estão intimamente ligados aos rumos que a organização adotará no futuro, fazendo com que as necessidades da empresa transcendam os conceitos oferecidos pela administração, contabilidade, economia e direito, isto para o processo de tomada de decisão que é 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 tomada de decisão percorre as seguintes fases:

- 1 – definição do problema;
- 2 –obtenção dos fatos;
- 3 –formulação das alternativas;
- 4 – ponderação e decisão.

Assim, o *controller* tem como tarefa manter o executivo principal da companhia informado sobre os rumos que ela deve tomar, aonde ir e quais os caminhos que devem ser seguidos.”

Kanitz (1976), citado por Silva (2007, p.08) afirma que “os controladores foram inicialmente recrutados entre os indivíduos das áreas de contabilidade e finanças das empresas, por possuírem, em função do cargo que ocupam, uma visão ampla da empresa que os habilita a enxergar as dificuldades como um todo e propor soluções gerais. Além disso, as informações que chegam ao *controller* são predominantemente de natureza quantitativa, físicas, monetárias ou ambas”.

Segundo Hernandez (1997, 0.16) “(...) a missão da controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa através da definição de um modelo de informações baseado no modelo de gestão (...)”.

Nakagawa (1993, p.25) comenta que:

(...) A missão da controladoria é a satisfação de fazer com qualidade as necessidades dos gestores em vir a evidenciar atividades para o desenvolvimento da entidade. A missão pode ser, ainda, expressa em termos de uma necessidade de qualidade de produtos e serviços. A filosofia de planejamento de uma empresa, na opinião de ACKOFF, Russel L. pode ser da satisfação. Geralmente a missão da Controladoria está relacionada numa empresa com as vendas, lucros, retorno sobre o investimento, participação do mercado etc.

Segundo Silva (2007, p.08) “A missão da Controladoria está diretamente direcionada aos resultados desejados, planejados e obtida a tempo determinado. Entende-se assim, que em certo ponto numa demonstração de uma organização na qual é detectado um problema por alguma razão, será elaborado um relatório aos gestores para que a partir de determinado momento, um novo planejamento será elaborado para “por exemplo” aumentar as disponibilidades da organização por um período para

que ela tenha capacidade de quitar seus compromissos em curto prazo, sem que para isso, tenha que fazer operações bancárias em curto prazo para sua liquidação, ou ainda, adquirir um bem do ativo imobilizado, com financiamento em longo prazo junto à instituição de crédito e poder liquidar suas parcelas sem que comprometam suas reservas.”

A Controladoria tem como escopo colaborar diretamente com os gestores na busca da eficácia gerencial. Para alcançá-la é necessário que sejam definidos modelos que eficientemente e eficazmente conduz ao cumprimento de sua missão.

Para Figueiredo, Caggiano (1997, p.27):

(...) Embora delineamento da função, do órgão e da posição do executivo possa variar de uma empresa para outra, existe um conceito que é comumente observado quando ao executivo: O *Controller* é o chefe da contabilidade, aquele que supervisiona e mantém os arquivos financeiros formais da empresa, embora suas funções não tenham que se restringir apenas às funções contábeis e que mais se espera é que ele amplie sua atuação ao desenvolvimento da contabilidade em aplicações gerenciais (...).

Segundo Hernandez (1997, p.32):

(...) o processo decisório é influenciado pela atuação da Controladoria através das informações de planejamento e controle.

Então o papel da Controladoria como órgão administrativo de apoio gerencial, é de assessorar a gestão da empresa, fornecendo mensuração das alternativas econômicas e, através da visão sistêmica, integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório. No planejamento operacional, cabe à Controladoria desenvolver um modelo baseado no sistema de informação que atua, integrando-o para a otimização das análises.

Conforme Nakagawa (1993, p.31):

(...) Embora filosoficamente seja útil discutir o conluio entre a teoria da maximização do lucro e a teoria da sobrevivência da empresa, ou o conflito entre os que alegam que os objetivos de uma empresa são resultantes do consenso negociado entre seus principais executivos e os que alegam que as empresas como instituições econômicas podem também, possuir objetivos próprios, o que é importante, na verdade, é não perder de vista que os resultados econômicos são meios para a empresa atingir eficazmente sua gestão empresarial (...).

Para sua eficácia, a organização deve tomar suas decisões acertadamente e para isso as informações contidas nos relatórios da Controladoria devem ser práticas e objetivas, visando solucionar problemas detectados.

E para solucionar os problemas, o profissional *Controller* é o que reúne todas as condições, pois segundo Mendes (2002, p.85), “o *controller* é um almoxarife” da base de dados da empresa. Segundo Nakagawa (1993, p.13) “o *controller*, ao exercer sua função de organizar e reportar os dados relevantes, exerce uma força ou influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa”.

Para desenvolver suas funções, o *controller* deve ater-se às seguintes atividades, conforme apresentado por Roehl-Anderson e Bragg (apud BUREN, 2002):

a) Fornecer Informações – deve ter iniciativa, ser flexível, receptivo, acessível e fornecer dados necessários aos gestores para serem analisados e interpretados;

b) Entender Operações – deve entender das operações da empresa, fornecendo informações através de relatórios aos gestores de diversas áreas para solucionar os seus problemas. Deve analisar e fazer recomendações para os problemas operacionais;

c) Comunicar Claramente – deve utilizar-se de uma linguagem clara e simples, para atender aos propósitos dos gestores, gerar, analisar e interpretar as informações para agilizar as tarefas;

d) Analisar Informação – deve ser capaz de analisar e interpretar fatos e dados estatísticos e relacioná-los às atividades da empresa e criar tendências;

e) Fornecer Projeções – deve ser capaz de construir cenários para o futuro, mas deve ter a sensibilidade de considerar as possíveis mudanças no ambiente;

f) Fornecer Informação Tempestiva – deve fornecer informações claras, objetivas e em tempo hábil;

g) Acompanhar Problemas – deve monitorar e acompanhar todos os problemas até que ações corretivas sejam aplicadas;

h) Ganhar Confiança – deve fornecer informações precisas e objetivas.

Assim os gestores o procurarão para auxiliá-los;

i) Ser Justo e Imparcial – o *controller* deve mensurar a integridade de todas as informações geradas na empresa independentemente da área ou da função do gestor ou dos funcionários, relatando todos os fatos relevantes à cúpula da administração;

j) Fornecer Informação de Custo Eficaz – deve analisar o custo-benefício da informação para os gestores.

Portanto, a Controladoria tem com finalidade garantir informações adequadas ao processo de gestão e à tomada de decisão, utilizando-se de um sistema de informações que atenda às necessidades da organização e sirvam de suporte para acompanhar os planos estabelecidos pelos gestores.

Segundo Schmidt (2002, p. 23):

(...) Assim, a controladoria tem a função de coordenar os esforços dos gestores no sentido de garantir o cumprimento da missão da empresa e assegurar sua continuidade, gerando informações relevantes, fidedignas e tempestivas para a tomada de decisões dos gestores, ou seja, prover informações que induzam alcançar um resultado global sinérgico na busca da eficácia empresarial e garantir sua sobrevivência.

Segundo Catelli (2002, p.346):

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

Tradicionalmente, gerenciar significa manter as atividades da organização sob controle, preservando padrões de desempenho, decompondo a atividade administrativa em um conjunto de funções bem definidas: planejar, organizar, dirigir e controlar.

Segundo Oliveira; Perez Jr.; Silva (2002, p.136):

(...) O termo gestão deriva do latim *gestione* e significa gerir, gerência, administração. Administrar é planejar, organizar, dirigir e controlar recursos, visando atingir determinado objetivo. Gerir é fazer as coisas acontecerem e conduzir a organização para seus objetivos. Portanto, gestão é o ato de conduzir as empresas para a obtenção dos resultados desejados.

Atualmente, gerenciar significa melhorar continuamente o desempenho, aprendendo e desenvolvendo o conhecimento do negócio de forma consistente, através de um processo de etapas que se relacionam entre si, formando um único todo integrado.

Este ciclo é composto por quatro fases a saber:

a) Planejar: definir (a) as metas que se pretende atingir e (b) os meios a serem usados para atingi-las;

b) Executar: (a) preparar as condições para executar o trabalho, educando e treinando pessoas envolvidas, assegurando que elas possuam as informações e competências necessárias, para bem (b) executarem os trabalhos conforme planejado;

c) Verificar: avaliar o trabalho realizado, (a) durante a execução verificando os processos e métodos utilizados e (b) à medida que os resultados vão sendo obtidos, através de sua avaliação e comparação aos objetivos visados;

d) Atuar: agir sobre o sistema organizacional de modo a estimular os comportamentos que contribuem para o desempenho e eliminar os fatores que prejudicam o desempenho.

Após isso, refazer a etapa do planejamento, incorporando os conhecimentos e experiências adquiridas ao longo do processo. Continuar girando o ciclo, melhorando continuamente o desempenho.

Segundo Catelli (2002, p.286):

(...) Os gestores devem ser impulsionados ou motivados a tomar as melhores decisões para a empresa. Para isso, em primeiro plano é necessário um modelo de gestão que incorpore um conjunto de crenças, valores e definições, que alavanque a potencialidade do corpo gerencial (competência, criatividade, cooperação etc).

Portanto, o modelo de gestão contribuirá efetivamente para que a eficiência e a eficácia sejam atingidas em todas as suas operações.

2.3.4 A Controladoria no Planejamento Estratégico

Segundo Mosimann e Fisch (199, p.118), o planejamento de uma empresa deve ser feito no âmbito global e, posteriormente, no âmbito setorial, para que cada parte possa planejar como atingir o plano já traçado da empresa.

Cabe à Controladoria, como órgão administrativo da empresa, por meio de seu gestor, 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 (Mosiman e Fisch, 1999, p.118). Deve estar presente em cada elemento que planeja, executa e controla, escolhendo o melhor resultado para a empresa.

Ainda segundo esses autores, a Controladoria tem princípios que devem ser seguidos, tais como:

- a) viabilidade econômica dos planos;
- b) objetividade, buscando sempre melhor resultado econômico;
- c) imparcialidade, não se detendo a uma área específica da organização, e sim ao resultado global da empresa;
- d) visão generalista para saber qual o impacto que cada área trará para o resultado global da organização.

Segundo Nakagawa (1996, p.51), "(...) o planejamento estratégico é um processo lógico e sistemático que se preocupa com os efeitos futuros das decisões tomadas no presente". Ele define as políticas, diretrizes e objetivos estratégicos e tem como produto final o equilíbrio dinâmico as interações da empresa com suas variáveis ambientais.

Para Mosimann e Fisch (1999, p.19), no planejamento estratégico, a Controladoria deve saber interpretar o impacto econômico dos possíveis eventos de riqueza empresarial, devendo saber captar informações do ambiente externo, com o intuito de projetar cenários, juntamente com pontos fortes e fracos da organização, para que diretrizes estratégicas sejam definidas, não se esquecendo do ambiente interno da empresa, como os processos e funcionários.

Para Catelli (2002, p.59):

(...) A fase de planejamento estratégico tem como premissa fundamental assegurar o cumprimento da missão e da continuidade da empresa. Essa fase do processo de gestão gera um conjunto de diretrizes de caráter qualitativo que visa orientar a etapa de planejamento operacional.

É nessa fase do processo de gestão em que é feita uma avaliação da situação atual, analisando o comportamento das variáveis do ambiente interno e externo, as quais poderão representar pontos fortes e fracos, ou seja, as ameaças e oportunidades, para então, se projetar prováveis cenários futuros decorrentes de decisões tomadas no presente.

Neste sentido, assim esclarece Schimidt (2002, p.18):

(...) O planejamento estratégico consiste de um processo de análise das oportunidades e ameaças (ambiente externo) e dos pontos fortes e fracos (ambiente interno) da organização, com vistas a definir diretrizes estratégicas para assegurar o cumprimento da missão da empresa.

2.3.5 Controladoria no Planejamento Operacional

Segundo Nakagawa (1993, p.52) "(...) o planejamento operacional é o que define planos, políticas e objetivos operacionais da empresa".

Para Mosimann e Fisch (1999, o.21), no planejamento operacional, cabe à Controladoria elaborar os planos operacionais alternativos que, em conjunto com os gestores de cada área, estabelece, quantifica, analisa, seleciona e aprova.

No planejamento operacional, compete à Controladoria transformar os planos operacionais não-quantificados em planos orçamentários e, posteriormente, comparar o que foi orçado com o que foi realizado, apontando os desvios, para que cada área tome medidas necessárias para corrigi-los.

Segundo Schimidt (2002, p. 19):

(...) Neta etapa em que se identifica e escolhe alternativas operacionais que viabilizem a consecução das diretrizes estratégicas esboçadas no planejamento estratégico. Requer um detalhamento das alternativas selecionadas no que diz respeito a recursos, procedimentos, produtos, prazos, bem como os responsáveis pela sua execução.

2.3.6 A Controladoria e o Controle

Uma das funções da Controladoria é controlar os assuntos econômico-financeiros da organização, a fim de detectar possíveis desvios detectados. Não é papel do *controller* aplicar ações corretivas para tais desvios, porém, é sua atribuição a cobrança da efetiva implementação dessas ações aos gestores das áreas. O *controller* deve ser persuasivo ao ponto de fazer com que os gestores e seus respectivos superiores hierárquicos avaliem as ações corretivas em suas áreas, julgando os resultados das providências tomadas sob o ponto de vista econômico (MOSIMANN; FISCH, 1999, p.124).

É nesta fase do processo de gestão em que se dará o processo contínuo de análise e comparação entre os resultados alcançados com os resultados estabelecidos no planejamento estratégico e operacional da empresa/organização. Neste momento se dará a identificação e implementação das ações corretivas necessárias.

... se todo aquele que tem ação direta e indireta na administração de uma azienda¹ tivesse honestidade plena, memória perfeita e inteligência suficiente para saber, em qualquer momento, que coisa lhe competia fazer em benefício daquela, e se não houvesse necessidade de estímulos para ação, ou de freios para nada fazer em excesso, a administração poderia desenvolver-se sem o controle (BESTA², citado por MOSIMANN; FISCH, 1999 p.125)

Segundo Mosimann e Fisch (1999, p.125), o objetivo do controle exercido pela Controladoria é comparar o que foi planejado com o que foi realizado, nos aspectos econômico-financeiros da organização, de forma a conduzir à eficácia empresarial com eficiência dos processos.

O controle, como etapa do processo decisório é simplesmente a ação necessária para verificar se os objetivos, planos, políticas e padrões estão sendo obedecidos (WELSCH, 1983, p.41).

Segundo Catelli, 2002, p. 61):

(...) O processo de controle compreende a comparação entre os resultados realizados e os planejados, a identificação de desvios e suas respectivas causas, e a decisão quanto às ações a serem implementadas.

¹ O mesmo que Organização/Empresa.

² BESTA apud HERRMANN JR, Frederico. Contabilidade superior. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 1970. p.53.

Ainda para Catelli (ibid, p.136):

(...) Processo de gestão econômica é, na realidade, um grande processo de controle, que tem por objetivo assegurar a eficácia empresarial, atividade esta que tem sido caracterizada pelos teóricos da administração como um contínuo processo de tomada de decisões.

Assim, pode-se deduzir que o controle como função do processo administrativo que, mediante a comparação com padrões previamente estabelecidos, procura medir e avaliar o desempenho e o resultado das ações, com a finalidade de realimentar os tomadores de decisões, de forma que possam corrigir ou reforçar esse desempenho ou interferir em funções do processo administrativo, para assegurar que os resultados satisfaçam aos desafios e aos objetivos estabelecidos (OLIVEIRA, 1987, p.209, citado por ROCHA, 2007, p.23).

Nakagawa (1997, p.30), citado por ROCHA (2007, p.23) resume essa definição a quatro pontos básicos:

- a) conhecer a realidade;
- b) compará-la com o que "deveria ser";
- c) tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens;
- d) definir ações para sua correção.

O processo de controle que interessa à Controladoria é aquele que possibilita avaliar se cada área está atingindo a sua meta, dentro do que foi planejado, isto é, se está sendo eficaz em relação aos planos orçamentários. (ROCHA, 2007, p.23)

Desta forma, a Controladoria deverá avaliar se os esforços nos sentido de otimizar o resultado econômico da organização estão, de fato, atingindo seus objetivos e, portanto, garantindo o cumprimento da sua própria missão. Deverá avaliar se as informações econômico-financeiras, geradas pelo sistema de informações por ela administrado, são adequadas às necessidades dos moldes de gestão, em qualidade, quantidade e temporariedade. (ROCHA, 2007, p.24)

Deve ainda avaliar se sua gestão em coordenar esforços dos gestores das demais áreas estão conduzindo à eficácia, no que tange a aspectos econômicos e, abrangendo a empresa como um todo, avalie todos os desvios

ocorridos entre o planejado e o realizado em todas as áreas da organização. (ROCHA, 2007, p.24)

2.4 SISTEMAS DE INFORMAÇÃO E A CONTROLADORIA

As empresas estão inseridas num cenário onde existem fatores operacionais e ambientais que podem influenciar na tomada de decisões.

Os fatores ambientais dizem respeito ao ambiente externo da empresa, enquanto que os operacionais são aqueles que ocorrem no ambiente interno, decorrentes das decisões dos gestores. Para a empresa poder administrar essas informações, precisa que o seu sistema de informações detecte tanto os eventos operacionais, quanto ambientais, pois este deve prover informações suficientes e precisas, na frequência exata. (ROCHA, 2007, p.24)

Mosiman e Fisch (1999, p.54) conceituam sistema de informação como sendo uma rede de informações cujos fluxos alimentam o processo de tomada de decisões, não apenas da empresa como todo, mas de cada área de responsabilidade. É o conjunto de recursos humanos, físicos e tecnológicos que compõem o sistema de informações, cujo processamento integrado resultará no sistema total, onde todos os subsistemas serão um único sistema.

Os sistemas de informações gerenciais apresentam em sua estrutura sistemas de simulações para prever os reflexos das alterações ambientais sobre os resultados estimados e também dos sistemas de padrões que permitem acompanhar o desempenho das atividades desenvolvidas.

Esses sistemas de informações empresariais podem ser classificados em dois grupos inter-relacionados, que se complementam a partir de identificação, armazenamento, processamento e comunicação da informação, da seguinte forma:

- a) sistemas de apoios às operações, que consistem em redes de procedimentos rotineiros com a finalidade de processar transações recorrentes;
- b) sistemas de apoio à gestão, que dão suporte às avaliações e ao julgamento dos gestores, auxiliando em processos decisórios.

O *controller* é o gestor das informações de uma empresa, responsável pelo projeto, implementação e manutenção de um sistema integrado de

informações. Capacita os gestores a planejarem e a controlarem as atividades da organização.

Segundo Chiavenato (2002, p.571), a montagem do sistema de informações precisa levar em conta o conceito de ciclo operacional utilizado tradicionalmente em contabilidade. Esse conceito localiza cadeias de eventos que se iniciam fora da organização, englobam uma cadeia principal de eventos dentro da organização e terminam em um ponto inicial e um ponto final (ambos externos à organização), que são ligados entre si por cadeias de eventos. Uma vez especificados os pontos inicial e final, evita-se o risco de projetar um sistema de informação apenas para uma parte dos fluxos de informações, uma vez que a dimensão do processo decisório está definida. Toda administração por sistemas apóia-se no planejamento e implantação de um sistema integrado de informação.

Segundo Borges (2006), a Tecnologia da Informação (TI) vem aumentando rapidamente a sua participação em todas as áreas de negócios, criando, constantemente, novos desafios para os gestores das empresas. Nesse panorama, espera-se dos profissionais de Controladoria, responsáveis por fornecimento e gestão dos sistemas de informações de controle e avaliação de desempenho da organização, mais do que simplesmente conhecimento em tecnologia. Esses profissionais precisam participar colaborativamente com a área de Sistemas de Informação do processo de gestão da informatização da organização, pois, como parte de uma unidade centralizadora da informação, devem trabalhar em conjunto com a área de TI, em planejamento e modelagem desses dados, inclusive participando no processo de seleção de tecnologias, devido à função estratégica desses aplicativos.

Para Chiavenato (2002, p.572), Sistema de Informação é um conjunto de elementos interdependentes (subsistemas), logicamente associados, para que de sua interação sejam geradas informações necessárias à tomada de decisões.

Para Mosimann e Fisch (1999, p. 126) cabe à Controladoria “administrar o sistema de informações de ordem econômico-financeira, pois são essas as informações que afetam a riqueza da empresa. Os dados do sistema de informações que interessam à gestão da Controladoria dependem do modelo de mensuração e dos conceitos que a empresa adota.”

Em relação ao sistema de informações, para Mosimann e Fisch (1999, p.127), o *controller* deve atuar de modo a:

- a) identificar os eventos que ocorrem na organização;
- b) identificar as decisões que são tomadas na empresa;
- c) identificar os modelos de decisão dos gestores e participar da elaboração dos modelos de decisão no sistema de informações;
- d) identificar as informações que são necessárias para suprir os modelos de decisão, onde e como buscá-las;
- e) identificar os modelos de mensuração e participar de sua elaboração;
- f) elaborar o modelo de comunicação ou informação.

Em relação à organização, o *controller* deve conhecer:

- a) a missão, a visão e os valores da empresa;
- b) os eventos que ocorrem na empresa e as decisões tomadas;
- c) as particularidades operacionais e estruturais;
- d) o processo decisório (planejamento e controle);
- e) o modelo de gestão;
- f) o modelo de decisão;
- g) a estrutura, os conceitos, o processo de acumulação, classificação e identificação dos eventos do sistema de informações existente.

Através do conhecimento de tais itens, o *controller* deverá desenvolver um modelo ideal de sistema de informações econômico-financeiras, levando em conta que o modelo é ideal quando é tecnicamente bom, executável, adequado e atende às expectativas dos usuários da informação. Deve evidenciar os resultados econômicos de forma correta, objetiva, justa e, acima de tudo, que agrada os gestores. Após o desenvolvimento do modelo ideal, o *controller* deverá fazer uma avaliação comparativa do modelo atual com o modelo desenvolvido, bem como implementar o modelo de sistema de informações econômico-financeiras concebido (MOSIMANN e FISCH; 1999, p.126, citado por ROCHA, 2007, p.27).

Neste ponto já é possível identificar que as responsabilidades da Controladoria não se restringem a suprir o gestor de informações para tomada de decisão, ela tem uma função atuante e colaborativa com a área de Tecnologia da Informação das Organizações (BORGES, 2006).

Por conseguinte, as decisões tomadas pelos gestores estão relacionadas à estrutura organizacional, ao nível de conhecimento dos subordinados e ao tipo de sistema de informações adotado pela organização. Hendriksen e Van Breda (1999, p.144) argumentam que:

(...) as decisões tomadas por líderes empresariais dependem da natureza da informação a eles fornecida por seus subordinados, pela estrutura da organização, pelo sistema de avaliação de desempenho e pela orientação estratégica da organização.

Portanto, cabe ao profissional da controladoria organizar o banco de dados e as informações da organização, para que elas cheguem à pessoa certa no momento oportuno. Nesse sentido, Oliveira (1998, p. 159) destaca que:

(...) a controladoria procura caracterizar-se como um grande banco de dados e informações, para subsidiar as tomadas de decisões para a gestão empresarial e controle das atividades. O objetivo máximo a ser alcançado é produzir a informação certa para a pessoa certa no momento certo.

Segundo Nakagawa (1993, p.47):

(...) o sistema de informações procura satisfazer a necessidade informativa dos gerentes. O processo de tomada de decisões é de natureza circular e seu ciclo completo abrange as etapas de planejamento, execução e controle.

Segundo Cassarro (2002, p. 37):

(...) Toda decisão tem um 'elemento de oportunidade', ou seja, terá um valor máximo, se ela for tomada em um determinado momento, conservará algum valor durante um certo tempo, e a partir de então, não terá valor algum, incidindo apenas em custo.

A partir do momento em que a Controladoria assume o banco de dados e as informações da organização, ela se responsabiliza pela qualidade das informações que serão repassadas aos gestores e demais interessados. Não obstante, cria controles que tendam às necessidades dos usuários e proporcionem condições de análise de tendências e influências, base para a elaboração do planejamento.

2.5 TÉCNICAS UTILIZADAS NA CONTROLADORIA

Controles Internos são o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizados para assegurar que os objetivos das organizações sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados (IUDICIBUS, 2001).

Não é possível falar na importância da Controladoria e do profissional *Controller* sem demonstrarmos algumas técnicas utilizadas pela Controladoria. Estas técnicas aplicam-se tanto para organizações privadas quanto e principalmente públicas, onde a necessidade de controles deve ser ainda maior.

Esses controles internos e procedimentos são os conjuntos de técnicas que permitem obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar relatórios gerenciais sobre as demonstrações contábeis, que abrangem testes de observância e testes substantivos.

Os testes de observância visam a segurança de que todos os controles adotados pela empresa, estão em funcionamento e inclusive ao seu cumprimento por parte dos responsáveis (ATTIR, 1998).

Os testes substantivos visam evidenciar a suficiência, exatidão e validade dos dados e informações produzidas pelo sistema contábil da organização analisada.

Segundo Silva (2007, p.31) O objetivo geral dos controles internos é assegurar que não ocorram erros potenciais, através do controle de suas causas, destacando-se entre os objetivos específicos, a serem atingidos, os seguintes:

- a) Observar as normas legais, instruções normativas, estatutos e regimentos;
- b) assegurar, nas informações contábeis, financeiras, administrativas e operacionais, sua exatidão, confiabilidade, integridade e oportunidade;
- c) antecipar-se, preventivamente, ao cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas anti-econômicas e fraudes;
- d) propiciar informações oportunas e confiáveis, inclusive de caráter administrativo/operacional, sobre os resultados e efeitos atingidos;

e) salvaguardar os ativos financeiros e físicos quanto à sua boa e regular utilização e assegurar a legitimidade do passivo;

f) permitir a implementação de programas, projetos, atividades, sistemas e operações, visando a eficácia, eficiência e economicidade dos recursos; e

g) assegurar aderência às diretrizes, planos, normas e procedimentos da organização.

Os controles internos implementados em uma organização devem:

a) Prioritariamente, ter caráter preventivo;

b) permanentemente, estar voltados para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos;

c) prevalecer como instrumentos auxiliares de gestão; e

d) estar direcionados para os atendimentos a todos os níveis hierárquicos da administração.

Assim, entende-se que quanto maior for o grau de adequação dos controles internos, menor será a vulnerabilidade desses controles.

Constituem-se no conjunto de regras, diretrizes e sistemas para atingir os objetivos específicos, tais como:

a) Relação custo/benefício – consiste na minimização da probabilidade de falhas/desvios quanto aos objetivos e metas. Este conceito reconhece que o custo de um controle não deve exceder aos benefícios que possa proporcionar. Há necessidade, também, de definição precisa de critérios, mensuração, padrões de comparação e de outros elementos que permitam a identificação e a análise de desvios, em relação aos resultados ou procedimentos previstos;

b) Qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários – a eficácia dos controles internos está diretamente relacionada com a competência e integridade do pessoal. Assim sendo, é imprescindível que haja uma política de pessoal que contemple:

b.1) Seleção e treinamento de forma criteriosa e sistematizada, buscando melhor rendimento e menores custos;

b.2) Rodízio de funções, com vista a reduzir/eliminar possibilidades de fraudes; e

b.3) Obrigatoriedade de funcionários gozarem férias regularmente, como forma, inclusive, de evitar a dissimulação de irregularidades.

c) Delegação de poderes e determinação de responsabilidades – a delegação de competência, conforme previsto em lei, será utilizada como um instrumento de descentralização administrativa, com vistas a assegurar maior rapidez e objetividade às decisões;

d) Segregação de funções – a estrutura de um controle interno deve prever a separação entre funções de autorização/aprovação, de operações, execução, controle e contabilização das mesmas, de tal forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com este princípio;

e) Instruções devidamente formalizadas – para atingir um grau de segurança adequado é indispensável que as ações, procedimentos e instruções sejam disciplinados e formalizados através de instrumentos eficazes, ou seja, claros e objetivos e emitidos por autoridade competente;

f) Controle sobre transações – é imprescindível estabelecer o acompanhamento dos fatos contábil-financeiros e operacionais, para que sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade da organização e autorizados por quem de direito; e

g) Aderência às diretrizes e normas legais – é necessária a existência, na organização, de sistemas estabelecidos para determinar e assegurar a observância das diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos internos.

Com enfoque no setor público, é tão evidente a importância da Controladoria que o Governo Federal criou um órgão denominado Controladoria Geral da União (CGU).

A Controladoria Geral da União é o órgão do Poder Executivo Federal responsável, entre outras funções, por fazer auditorias e fiscalizações para verificar como o dinheiro público está sendo aplicado. Essa atribuição é exercida pela CGU por meio da sua Secretaria Federal de Controle Interno, área responsável por avaliar a execução dos orçamentos da União, fiscalizar a implementação dos programas de governo e fazer auditorias sobre a gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicos e privados, entre outras funções. (site www.cgu.gov.br, acessado em 15/10/2009)

Dentre suas principais ações, temos as seguintes:

- Avaliação da Execução de Programas de Governo

- Auditorias Especiais
- Ações de Controle nos Gastos com Pessoal da Administração

Pública Federal

- Auditorias Anuais de Prestação de Contas
- Auditoria das Tomadas de Contas Especial
- Auditoria sobre os Contratos de Recursos Externos
- Demandas externas
- Interação com Gestores Federais

Ela foi criada no dia 2 de abril de 2001, pela Medida Provisória nº 2.143-31. Inicialmente denominada Corregedoria-Geral da União (CGU/PR), o órgão é vinculado diretamente à Presidência da República. A CGU teve, originalmente, como propósito declarado o de combater, no âmbito do Poder Executivo Federal, a fraude e a corrupção e promover a defesa do patrimônio público.

As competências da CGU foram definidas pela Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003. Suas principais competências, estipuladas entre os artigos 17 e 20 da referida lei são as seguintes:

- À Controladoria-Geral da União compete assistir direta e imediatamente ao Presidente da República no desempenho de suas atribuições quanto aos assuntos e providências que, no âmbito do Poder Executivo, sejam atinentes à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e ao combate à corrupção, às atividades de ouvidoria e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da administração pública federal.

- À Controladoria-Geral da União, no exercício de sua competência, cabe dar o devido andamento às representações ou denúncias fundamentadas que receber, relativas a lesão ou ameaça de lesão ao patrimônio público, velando por seu integral deslinde.

- À Controladoria-Geral da União, por seu titular, sempre que constatar omissão da autoridade competente, cumpre requisitar a instauração de sindicância, procedimentos e processos administrativos outros, e avocar aqueles já em curso em órgão ou entidade da Administração Pública Federal, para corrigir-lhes o andamento, inclusive promovendo a aplicação da penalidade administrativa cabível.

- A Controladoria-Geral da União encaminhará à Advocacia-Geral da União os casos que configurem improbidade administrativa e todos quantos recomendem a indisponibilidade de bens, o ressarcimento ao erário e outras providências a cargo daquele órgão, bem como provocará, sempre que necessária, a atuação do Tribunal de Contas da União, da Secretaria da Receita Federal, dos órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e, quando houver indícios de responsabilidade penal, do Departamento de Polícia Federal e do Ministério Público, inclusive quanto a representações ou denúncias que se afigurarem manifestamente caluniosas.

Na prevenção à corrupção a CGU além de ser responsável por fiscalizar e detectar fraudes em relação ao uso do dinheiro público federal, também é responsável por desenvolver mecanismos de prevenção à corrupção. O objetivo é que a CGU não apenas detecte casos de corrupção, mas que, antecipando-se a eles, desenvolva meios para prevenir a sua ocorrência. Essa atividade é exercida pela Controladoria por meio da sua Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas (SPCI).

A SPCI foi criada em 24 de janeiro de 2006, com a publicação do Decreto nº 5.683. Até então as ações de inteligência e de prevenção da corrupção eram implementadas de forma dispersa pelas várias unidades da CGU. Com a criação da SPCI, passou a existir uma área específica capaz de centralizar todas essas ações. Esse novo modelo dotou a Controladoria dos instrumentos e da capacidade de utilizar técnicas inovadoras na prevenção da corrupção. Além de promover a centralização e o fomento das ações preventivas, a nova estrutura tornou viável a organização de uma unidade de inteligência, colocando o Brasil em sintonia com os países que se encontram na vanguarda da prevenção à corrupção.

Para realizar seus projetos e ações, a CGU mantém convênios e parcerias com órgãos públicos, sociedade civil e organizações não governamentais com o intuito de aprimorar e ampliar os instrumentos e as técnicas de prevenção e de combate à corrupção. Entre os convênios e parcerias vigentes, podemos destacar o Projeto Combatendo a Corrupção no Brasil (Convênio entre a CGU e a Embaixada do Reino Unido no Brasil) e o Convênio UNODC (Convênio entre a CGU e o Escritório das Nações Unidas sobre Drogas e Crime).

A correição é uma das áreas de atuação fundamentais da Controladoria-Geral da União (CGU) e consiste nas atividades relacionadas à apuração de possíveis irregularidades cometidas por servidores públicos e à aplicação das devidas penalidades. A unidade da CGU responsável pelas atividades relacionadas à “correição” é a Corregedoria-Geral da União (CRG).

Em junho de 2005, com a publicação do Decreto nº 5.480, foi criado o “Sistema de Correição do Poder Executivo Federal”, integrado pela Corregedoria-Geral da União como “Órgão Central” (Decreto nº 5683/2006), pelas unidades específicas de correição junto aos Ministérios como “unidades setoriais” e pelas unidades específicas de correição que compõem as estruturas dos Ministérios, autarquias e fundações públicas como “unidades seccionais”. Desta forma, este Sistema objetiva integrar as atividades de correição no âmbito do Poder Executivo Federal.

E por fim, existe ainda a Ouvidoria Geral da União, que está ligada à CGU é responsável por receber, examinar e encaminhar reclamações, elogios e sugestões referentes a procedimentos e ações de agentes, órgãos e entidades do Poder Executivo Federal. A Ouvidoria-Geral também tem a competência de coordenar tecnicamente o segmento de Ouvidorias do Poder Executivo Federal, bem como de organizar e interpretar o conjunto das manifestações recebidas e produzir indicativos quantificados do nível de satisfação dos usuários dos serviços públicos prestados no âmbito do Poder Executivo Federal.

Diante de tudo isso, fica evidente a necessidade da Controladoria e do profissional *Controller* para que as organizações privadas e públicas cheguem aos seus objetivos.

Aqui também é importante ressaltar que a missão, as crenças e valores das instituições públicas devem ser amplamente divulgados segundo os preceitos da Controladoria, para todos os colaboradores internos (servidores públicos) e externos (comunidade), para que os objetivos possam ser alcançados, como excelência no atendimento ao público por exemplo. Deve-se também deixar claro a todos que existem leis, decretos, instruções normativas, atos ministeriais e demais atos internos de cada órgão público que devem ser respeitados por todos os funcionários públicos, sendo aí a Controladoria necessária para essa cobrança de metas públicas, respeito às Leis e demais

regulamentos internos por parte de todos os gestores públicos, através dos órgãos de controle interno e externo.

2.6 O CONTROLLER - ATUAÇÃO E FUNÇÕES

O termo *Controller* foi incorporado a menos de três décadas nos EUA e com a instalação de suas filiais, coligadas e controladas no Brasil, surge a figura do *Controller*, visando um profissional responsável pelo gerenciamento de informações e controle das operações de suas subsidiárias.

O *Controller* em algumas organizações, chega a subordinar os departamentos de contabilidade, tesouraria, contas a pagar e receber, cadastro e cobrança, processamento de dados, auditoria, jurídico, planejamento e orçamento, além de manter em funcionamento os controles internos.

Segundo Schmidt, (2002, p.262):

(...) no Brasil, a função do *controller* emergiu com a instalação das multinacionais norte-americanas no país. Na época, profissionais dessas empresas vinham para ensinar as teorias e práticas contábeis aos responsáveis por essa área, com vistas ao desenvolvimento e implementação de um sistema de informações que fosse capaz de atender aos diferentes tipos de usuários da contabilidade, inclusive para manter um adequado sistema de controle sobre as operações das empresas relacionadas.

Segundo Garrison (2000, p.182):

(...) o *controller* faz parte da cúpula administrativa e participa ativamente nos processos de planejamento e controle empresarial. Como gestor do sistema de informações, está em posição de exercer o controle por meio do relato e da interpretação dos dados, necessários à tomada de decisões(..).

Para Nakagawa (1993, p.14):

(...)o *controller* desempenha sua função de controle de maneira muito especial, isto é, ao organizar e reportar dados relevantes exerce uma força ou influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa.

O *Controller* propicia à alta direção, aos acionistas e ao mercado, com controles efetivos, rígidos, confiáveis e constantes, informações precisas para a tomada de decisão na empresa. Mantém a continuidade e a efetividade

empresarial sustentadas por decisões rápidas e objetivas. Práticas acertadas, tomadas de decisões com base em seus controles, recomendações e estudos aprofundados e rigorosos de casos.

Para Schimidt (2002, p.23):

(...) É ao *controller*, mais do que a qualquer outro profissional, que os gestores se dirigem para obter orientações quanto à direção e ao controle das atividades empresariais, visto ser ele o responsável pelo sistema de informações da empresa. No entanto, não é atribuição sua dirigir a organização, pois essa tarefa é dos gestores, mas é de sua competência mantê-los informados sobre os eventos passados, o desempenho atual e os possíveis rumos da empresa.

O *Controller* deve estudar os fundamentos que norteiam a criatividade e estimular a exploração do que há ao redor de si próprio e dos seu interior, aprender a ser capaz de evitar o desperdício de tempo, para bem desenvolver a sua criatividade, a liderança e a capacidade de diagnóstico para solucionar os problemas da administração, através de exposição e análise de conceitos básicos de organização.

Ele deve capacitar-se no uso dos mais modernos recursos de informática disponíveis no mercado para a efetivação dos processos organizacionais, visando à modernidade profissional e organizacional necessária para dar suporte à tecnologia da informação, sendo um profissional de formação criativa, crítico e reflexivo, capaz de agregar valor às suas funções. Deve avaliar os sistemas de informação, definir os sistemas de custos, métodos de custeio baseados em considerações estratégicas e na visão processual (softwares).

Deverá ter a compreensão do ambiente competitivo da organização e orientar as decisões estratégicas de posicionamento tendo por base uma ou mais vantagens diferenciadas.

Em nível de administração de cúpula, deverá procurar integrar os conhecimentos técnicos adquiridos pelos participantes, nas várias áreas funcionais da empresa, envolvendo-se sempre com o desenvolvimento de cenários alternativos e análise dos recursos empresariais, adequando posteriormente estruturas e processos administrativos às estratégias adotadas.

O *Controller* precisa tomar providências para que as informações preparadas para a organização, sigam os procedimentos específicos que

propiciem a auditoria externa, verificar se foram apuradas em conformidade com controles internos adequados e estão suportadas por documentação adequada. Esses procedimentos, portanto, devem levar em consideração, dentro outros fatores, a avaliação dos controles internos da organização, em especial, aqueles diretamente relacionados à obtenção de informações que serão objeto de exame.

Ele é o executivo de administração, normas, controles, metas, objetivos, orçamentos, planejamento, contabilidade, finanças e informática, devendo colher, interpretar e gerar informações que possam ser usadas na formulação e execução da política da organização com eficiência e eficácia de processos.

Segundo GITMAN (2001), como administrador financeiro, exige que o *Controller* inclua em seus pontos de vista os pontos de vista do chefe de cada divisão de sua organização, exige que ele também veja todos os problemas apresentados, não só do ponto de vista de sua capacidade de financiar o projeto.

Exige uma constante percepção de suas responsabilidades para com os proprietários/dirigentes da organização. Ele analisa o aumento ou a redução das despesas, deve avaliar adequadamente os prováveis aumentos dos ganhos e comparar às possíveis vantagens operacionais da execução do projeto inteiro, com o custo do capital necessário para financiá-lo, a determinação da capacidade de prover esse capital e os métodos pelos quais irá provê-lo são alguns dos problemas do administrador financeiro.

A informação, o conhecimento, a criatividade e o sentido de oportunidade são recursos estratégicos que assumem redobrada importância. Paralelamente observa-se uma incontestável perda de importância dos níveis intermediários de gestão, pois os gestores e dirigentes intermediários estão perdendo a corrida da produtividade a favor da tecnologia inteligente.

Segundo Nakagawa (1993, p.13):

(...) Os modelos conceitos de Controladoria indicam que o *controller* desempenha sua função de controle de maneira muito especial, isto é, ao organizar e reportar dados relevantes exerce uma força ou influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa.

Com a competitividade caminhando a passos largos no mercado interno e externo, exige-se cada vez mais das empresas melhor qualidade e melhores preços, exigindo, assim, um rigoroso e preciso controle de custos. Tais exigências demandam um profissional responsável por essas informações, com excelência no preparo e competência para tal, valorizando assim o papel e atuação do *controller* dentro das organizações.

Assim afirma Oliveira (2002, p.21)

(...) Em decorrência das profundas mudanças que estão ocorrendo nos processos produtivos e nas técnicas gerenciais e administrativas, as exigências para o exercício do cargo de *controller* tornaram-se complexas e desafiadoras. Não há mais espaço para o profissional do passado, contente apenas em cumprir satisfatoriamente as tarefas rotineiras.

O *controller* está evidentemente inserido no contexto do processo de tomada de decisão das organizações, como o responsável por desenvolver sistemas e gerenciar todas as informações, as quais servirão de apoio aos gestores em todas as etapas deste processo.

Oliveira (2002, p.21), é categórico ao definir a função do *controller*:

(...) A principal função do *controller* é desenvolver um sistema organizado, compreendendo contas políticas, registros e procedimentos para fornecer dados que possam ser analisados e interpretados, a fim de auxiliar os gestores nas tomadas de decisões para alcançar os objetivos e metas da empresa.

Há que se levar em conta, como de fundamental importância, que o profissional *controller* deve sempre e acima de tudo, atuar com ética profissional e pessoal, para que seja reconhecido e valorizado pela sociedade e pelos usuários de seus serviços.

3 METODOLOGIA

Para este estudo, a metodologia foi baseada no método indutivo, que consiste numa abordagem das partes, para que seja possível compreender o assunto de uma forma geral. Quanto à técnica, foi utilizado o método bibliográfico, na busca de melhor abordagem teórica da Controladoria e do profissional *Controller*, verificando sua importância, evolução e suas aplicações nas organizações.

Para Lakatos (2001, p.157) esta é a “etapa da pesquisa em que se inicia a aplicação dos instrumentos elaborados e das técnicas selecionadas, para se efetuar a coleta dos dados previstos” Para a coleta de dados, podem-se utilizar os dados já existentes, já coletados por alguém, e por isso mais barato e mais simples, ou podem-se utilizar dados primários, que são coletados pelo pesquisador e requerem estudo e metodologia adequados para sua obtenção. (LAKATOS, 2001).

A pesquisa bibliográfica pode ser feita não apenas como fase exploratória de um estudo. A profundidade do método bibliográfico, assim como dos métodos qualitativo e quantitativo, depende da dimensão e da complexidade da situação problema. É o problema de pesquisa e o nível de decisão a ser tomada na sua solução que irão determinar a escolha do método. Se o objetivo do estudo é fazer apenas uma reflexão sobre o problema com o auxílio de publicações, documentos e dados secundários sobre o assunto, o método bibliográfico poderá contribuir com sugestões, recomendações e possíveis caminhos alternativos para solução do problema. Isso só será possível, se o estudo bibliográfico seguir a essência do método científico como forma de proceder ao longo de um caminho em busca de solução para um problema, sendo este lógico, racional, sistematizado, com início, meio e fim. (LAKATOS, 2001)

Segundo Andrade e Lakatos (2001, p.43):

(...) Pesquisa pode ser considerada um procedimento formal com métodos de pensamento reflexivo que requer um tratamento científico e constitui-se no caminho para se conhecer a realidade ou descobrir verdades parciais. Significa muito mais do que apenas

procurar a verdade; é encontrar respostas para questões propostas, utilizando-se métodos científicos.

Para Cervo e Bervian (2002, p.63), "pesquisa é uma atividade voltada para a solução de problemas teóricos ou práticos com o emprego de processos científicos."

Os níveis de pesquisa variam de acordo com os objetivos propostos para nossa pesquisa. Segundo esse critério, obtém-se, no mínimo, três importantes tipos de pesquisa: bibliográfica, descritiva e experimental (CERVO; BERVIAN, 2003, p.65).

Segundo Cervo e Bervian (2003, p.55) a pesquisa bibliográfica é definida como a que:

(...) explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Ambos os casos buscam conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes sobre um determinado assunto, tema ou problema. (Beuren, 2003, p. 86)

O trabalho bibliográfico que não fique apenas na descrição linear, panorâmica e fragmentada de um tema, poderá sim apresentar contribuições de interesse coletivo, pois o método não é a verdade científica em si. É apenas o caminho a ser seguido em direção ao objetivo a ser atingido, resolver o problema ou levantar hipóteses para futuros estudos. Consiste ainda em selecionar o material para leitura e resenha que irá contribuir para análise, síntese e conclusão sobre a situação problema. (SILVA, 2007)

Quanto à abordagem a pesquisa classifica-se como qualitativa, pois segundo Beuren (2003, p.91):

(...) os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.

Quanto aos objetivos, a pesquisa classifica-se como descritiva, conforme afirma Beuren (2003, p.81):

(...) a pesquisa descritiva configura-se como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória a explicativa, ou seja, não é tão preliminar como a primeira nem tão aprofundada como a segunda. Nesse contexto, descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos.

Assim sendo, fica evidenciada esta pesquisa como pesquisa descritiva, pois visa o estudo efetivamente identificar, relatar e comparar as funções da Controladoria e do *Controller* no processo de gestão da organização.

Neste estudo, a pesquisa é classificada como descritiva por tentar identificar, relatar, comparar entre outros aspectos o problema apresentado, é bibliográfica por partir de referenciais teóricos publicados em documentos e qualitativa quanto à abordagem.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo buscou verificar a importância da Controladoria e do profissional *Controller* como ferramenta gerencial, como peça chave para a eficiência e eficácia do processo de gestão e tomada de decisões das organizações privadas, através dos conceitos e aplicabilidade da Controladoria.

Procurou demonstrar ainda a importância da Controladoria nas instituições públicas também, evidenciando a clara preocupação dos órgãos governamentais nos controles necessários para a própria administração pública.

Para atingir os objetivos da pesquisa, inicialmente realizou-se uma revisão de literatura, sendo estudadas as técnicas de análises e os conceitos importantes que envolvem o seu entendimento, como o conceito de gestão que foi abordado representando o conjunto de princípios, crenças, valores, normas e idéias utilizadas para o processo de tomada de decisões da organização e da eficácia e eficiência organizacional, caracterizado em três etapas: planejamento, execução e controle.

Neste estudo, conseguiu-se demonstrar a importância da Controladoria e do profissional *Controller* como ferramenta de controle gerencial e de tomada de decisões, visando contribuir com resultados satisfatórios para as organizações com eficiência de processos e eficácia dos resultados.

Verificou-se que o *controller* é o delineador e o gestor das informações contábeis-gerenciais, responsável por reunir, analisar, conferir e preparar os relatórios para a tomada de decisões, controlando as atividades desenvolvidas pelas diversas áreas/departamentos da organização. Para isso ele deve possuir algumas características básicas como conhecimento de contabilidade, de administração, de direito, ter capacidade de se relacionar com outras pessoas da organização e de ensinar, ser profissional multi-função e estar disposto sempre a adquirir novos conhecimentos, o que é diferente do controlador que atua na Controladoria Geral da União, pelas próprias especificidades desse órgão federal de controle.

Verificou-se ainda nesta pesquisa a importância de se apropriar contabilmente o capital intelectual – apesar das dificuldades conceituais para tal -, pois o mesmo tem seu valor e deve assim ser interpretado pela contabilidade/controladoria da empresa, vez que é um valor agregado à organização, oriundo do “mercado”.

Por fim, ficou clara a evolução do papel do profissional de contabilidade e sua importância atuando como *controller*, quando comparado ao antigo “guarda-livros” e o tradicional provedor de demonstrativos contábeis estáticos, com o atual executivo atuante junto à cúpula administrativa, como provedor e intérprete de todas as informações requeridas no processo de gestão e tomada de decisão das organizações, assessorando e auxiliando na escolha das melhores alternativas, rumo ao sucesso e continuidade da organização, entendendo a missão da organização para a qual presta serviços, com a finalidade de melhor contribuir para o seu crescimento.

Assim, o estudo da Controladoria e do profissional *Controller*, demonstrou-se relevante, pois esse profissional utilizando-se de suas ferramentas como a informação contábil e gerencial, a análise tributária, a análise de mercado, a gestão de custos, a gestão de pessoas e interpretando-os de maneira direta, objetiva e com clareza, poderá bem informar, orientar e direcionar a administração no seu processo de gestão e tomada de decisões mais convenientes, integrando os sistemas de informações contábeis ao sistema de gestão empresarial.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Marina de; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho**. São Paulo: Atlas, 2001.

BALLESTERO ALVAREZ, Maria Esmeralda. **Organização, sistemas e métodos**. São Palo:McGraw-Hill, 1996.

BEUREN, Ilse Maria. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHIMIDT, Paulo (Organizador). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BEUREN, Ilse Maria (organizadora). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.

BORGES, Tiago Nascimento. **A contribuição da controladoria na gestão da tecnologia da informação**. Disponível no site :<http://anefac.com.br>, acessado em 25/10/2009.

CASSARRO, Antonio Carlos. **Sistemas de informações para tomada de decisões**. 3ª ed., São Paulo: Pioneira, 2001.

CATELLI, Armando. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON**. São Paulo: Atlas, 2002.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CGU, Histórico e funções da Controladoria Geral da União. Disponível no site www.cgu.gov.br, acessado em 15/10/2009.

CHIAVENATO, Idalberto. **Recursos Humanos**. São Paulo: Atlas, 2002.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração**. São Paulo: McGraw-Hill, Makron Books, 1993.

ETZIONI, Amitai. **Organizações modernas**. São Paulo: Pioneira, 1967.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 5. ed. São Paulo: Editora Atlas, 1999.

FIGUEIREDO, Sandra, **Controladoria: teoria e prática**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

FIGUEIREDO, Sandra e CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e prática**. 2ª Ed., São Paulo: Atlas, 1997.

GITMAN, Lawrence J. **Princípios da Administração Financeira Essencial**. 2ª Ed., trad. Ritter, Jorge. – P.A. Bookmam, 2001.

HERNANDEZ, José Perez, Jr. **Controladoria e Gestão**. São Paulo: Atlas, 1997.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 1976.

LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, A. **A Arte de vender imóveis**. 1998.

MARTINS, Eliseu. O contador do Ano 2000. **Revista Brasileira de Contabilidade**, a. 22, nº 85, dezembro 1993.

MENDES, Ivantídio Guimarães. Artigo. **Revista FAE Business**. Curitiba. Nº 4, dez.2002. Disponível no site: http://fae.edu/.../revista_fae_business/n4_dezembro_2002/financas_corporativas2_controladoria_estrategica.pdf, acessado em 20/09/2009.

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

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria**: conceitos, sistemas implementação. São Paulo: Atlas, 1993.

NEGRI, Suzete de Fátima Pollo. **O papel da controladoria e do controller** no processo de tomada de decisão. Monografia apresentada em 2003 na UNIMEP.

OLIVEIRA, Luis Martins, de. **Controladoria**. São Paulo: Futura, 1999.

OLIVEIRA, Luis Martins, de; PEREZ jr., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.

PACHECO, Vicente. **Mensuração e divulgação do capital intelectual nas demonstrações contábeis: teoria e empiria**. Curitiba: Conselho Regional de Contabilidade do Paraná, 2005.

ROCHA, Elisbel da Silva. **Controladoria nas IES como ferramenta na tomada de decisão**. Monografia apresentada em 2007 à Universidade Federal do Paraná.

SILVA, Ivani Antunes da,. **A Controladoria como ferramenta de apoio às informações contábeis na gestão das incorporações imobiliárias**. Monografia apresentada em 2007 à Universidade Federal do Paraná.

SCHIMIDT, Paulo. (org.) **Controladoria**: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman, 2002.

WEFFORT, Elionor Farah Jreige. O Brasil e a Harmonização Contábil Internacional. **Revista Atualização Contábil**. Rio de Janeiro, 1. ed., v.5, fev/2008.

WELSCH, Grenn Albert. **Administração**. São Paulo: Atlas, 1983.

ZOLET, Elton Luiz. **O Papel da Controladoria no apoio à tomada de decisão na empresa**. Monografia apresentada em 2007 à Universidade Federal do Paraná.