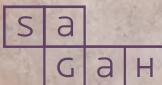


CONTROLADORIA



SOLUÇÕES
EDUCACIONAIS
INTEGRADAS

Processo de gestão

Luiza Teti Mayer

OBJETIVOS DE APRENDIZAGEM

- > Descrever o processo de gestão e sua importância dentro da empresa.
- > Reconhecer modelos adotados pelo processo de gestão.
- > Definir os estilos adotados no sistema de gestão.

Introdução

A gestão empresarial visa atingir os objetivos de negócios estabelecidos de forma eficiente e eficaz. Para isso, é imprescindível que a organização seja capaz de gerenciar seus recursos de forma adequada, recaindo sobre o gestor essa responsabilidade. Assim, podemos dizer que o processo de tomada de decisão inicia-se com a percepção das crenças e dos valores dos gestores.

Para que a organização seja bem-sucedida e alcance seus objetivos, é fundamental que estejam claras a definição do seu negócio; suas principais crenças e valores; sua missão e sua visão de futuro.

Neste capítulo, você estudará o processo de gestão, suas fases e sua importância, a necessidade de planejamento empresarial, conhecerá os recursos de gestão, e entenderá os modelos de gestão.

Processo de tomada de decisão

O crescimento do capitalismo e a globalização tiveram como consequência a expansão das empresas e, assim, várias mudanças em sua organização foram necessárias. Uma dessas mudanças é a descentralização. Ou seja, quanto maior a empresa, maior a necessidade de delegação de autoridade e responsabilidade. Por conta dessa descentralização, surge a controladoria,

cuja função inicial respondia à necessidade de mais checagens e demonstrações para controle interno (SCHMIDT; SANTOS, 2009).

A descentralização e a delegação aumentam as responsabilidades dos gestores, a quem cabe tomar decisões, comunicar e liderar, segundo características pessoais e intransferíveis, e considerando os objetivos e as expectativas da organização. Vemos assim que o alcance dos objetivos e das metas empresariais depende essencialmente das características e dos comportamentos do gestor (NASCIMENTO; REGINATO, 2015). Estes influenciarão ativamente o modelo de gestão, que é formado pelo conjunto de requisitos para obtenção de resultados e pelos procedimentos operacionais definidos no planejamento.

A decisão pode ser tomada de várias formas: determinando o que de fato é relevante; analisando as causas; definindo como o problema será encarado até chegar a uma solução. Veja no Quadro 1, a seguir, as etapas da tomada de decisão e as atitudes dos gestores de acordo com o raciocínio convencional e o raciocínio integrativo.

Quadro 1. Tomada de decisões

Etapas da tomada de decisão	Raciocínio convencional	Raciocínio integrativo
Determinação do que é de fato relevante	Atenção exclusiva a aspectos obviamente relevantes	Busca de fatores menos óbvios, mas potencialmente relevantes
Análise da causalidade	Considera relação linear entre variáveis	Considera relações em vários sentidos, não lineares, entre variáveis
Definição da arquitetura da decisão	Divide o problema em partes e trata cada uma separada ou sequencialmente	Encara o problema como um todo, analisando como as peças se encaixam e como uma decisão afeta as demais
Solução	Opção eleita exclui as demais, após escolher a melhor disponível	Resolve de forma criativa a tensão entre ideias que se opõem, gerando resultados inovadores

Fonte: Adaptado de Martin (2007) e Nascimento e Reginato (2015).

Assim, um gestor com um raciocínio convencional busca a simplificação das coisas no processo, aceitando soluções pouco satisfatórias; por outro lado, o gestor com um raciocínio integrativo tende a aceitar a complexidade, e

nesse processo as etapas podem ser repetidas até alcançar, de modo criativo, uma decisão. Consequentemente, pode-se entender que a tomada de decisão se diferencia sob dois ângulos: no sentido em que o gestor usa a informação que recebe, e no número de alternativas que gera para daí escolher a melhor entre elas (NASCIMENTO; REGINATO, 2015).

Hourihan *et al.* (2006) sugerem quatro estilos de tomada de decisões, listados a seguir.

1. **Decidido:** mostra eficiência, agilidade e firmeza; em equipe, é visto como um estilo voltado a tarefas e que utiliza menos informações para a tomada de decisão.
2. **Hierárquico:** é altamente analítico, intelectual e complexo, e espera que suas decisões sejam definitivas e duradouras, para isso necessitando de mais informações.
3. **Flexível:** preza a agilidade e a adaptabilidade; toma decisões com rapidez e dinamicidade; é altamente social e responsável, necessitando de menor quantidade de informações para tomar as decisões.
4. **Integrador:** precisa de mais informações e tende a ampliar o problema, usando várias fontes de análise; é criativo e participativo, e toma decisões que envolvem distintos cursos de ação capazes de evoluir na mesma proporção em que o ambiente se modifique.

Portanto, é importante lembrar que a função e o nível hierárquico do gestor devem ser compatíveis com as suas características profissionais.



Fique atento

Um gestor pode ser flexível diante de sua equipe e aplicar um raciocínio hierárquico no momento que está analisando as informações e decidindo qual das alternativas é a melhor. Isto é, os estilos podem ser híbridos, apresentando-se de um jeito e raciocinando de outro na tomada de decisão. Cada gestor tem uma forma peculiar de pensar e de organizar as informações; alguns são mais analíticos e demoram mais para chegar a uma conclusão sobre qual a melhor opção, enquanto outros podem ser rápidos e dinâmicos.

Para assegurar que a organização atinja os resultados pretendidos é necessário um conjunto de métodos e ferramentas. Os sistemas de controle normalmente possuem quatro componentes: (1) detector ou sensor, dispositivo que reage diante de uma situação no processo em análise; (2) avaliador, dispositivo que determina a importância do que está ocorrendo, comparando com um padrão ou com uma expectativa a respeito do que deveria estar

acontecendo; (3) executante, dispositivo que altera o comportamento do sistema quando o componente avaliador indica essa necessidade; (4) rede de comunicação, que transmite a informação entre o detector e o avaliador, e entre o avaliador e o executante (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002; ATKINSON *et al.*, 2008).

Veja na Figura 1 os fatores do processo de controle e como eles estão conectados. Observe a seguir todos os componentes do processo de controle, inclusive a rede de comunicação, simbolizada pelas setas conectando todos os outros três componentes à entidade.

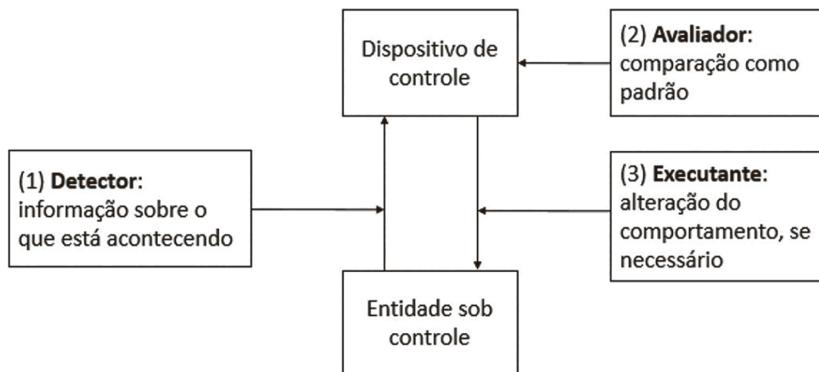


Figura 1. Fatores do processo de controle.

Fonte: Adaptada de Anthony e Govindarajan (2002).

Esses dispositivos fazem parte do controle interno da empresa e têm como principal função assegurar que a empresa está no caminho mais adequado para atingir os objetivos desejados. O American Institute of Certified Public Accountants define **controle interno** como plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas adotados pela empresa para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração, explicando que a relevância dos controles internos está relacionada à extensão, ao tamanho e à complexidade das organizações, à necessidade de proteção contra fraquezas humanas e à limitação da capacidade operacional da auditoria independente.

Controle interno é o conjunto de instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação que permitem prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzem reflexos em seu patrimônio (FRANCO; MARRA, 1991).

Assim, para que o controle interno seja feito adequadamente, as transações contábeis devem ter um fluxo claro, de modo que possam ser estudadas possíveis fraquezas pela equipe do *controller*, devendo ser documentadas quaisquer questões relativas ao controle dessas transações. Ao revisar os fluxogramas para fraquezas de controle, os cinco objetivos gerais de controle, expostos no Quadro 2, devem ser mantidos em mente.

Quadro 2. Objetivos gerais de controle interno

1. Autorização	Se a transação foi autorizada pela gerência, o que é evidenciado pelo estabelecimento de políticas relacionadas, limites de autorização de contrato, listas de preços padrão e assim por diante.
2. Gravação	As transações devem ser registradas na conta apropriada, no momento apropriado, com a descrição apropriada; logo, nenhuma transação fictícia deve ser registrada e material errôneo ou descrições incompletas devem ser evitados.
3. Salvaguardar	Os ativos físicos não devem estar sob a custódia física dos responsáveis pelas funções relacionadas à manutenção de registros, devendo a custódia ser restrita a determinados indivíduos designados.
4. Reconciliação	Devem ser feitas conciliações periódicas de ativos físicos para registros ou contas de controle.
5. Avaliação	Provisões devem ser tomadas para garantir que os ativos sejam devidamente avaliados de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos — e que os ajustes sejam feitos.

Fonte: Adaptado de Roehl-Anderson e Bragg (2000).



Saiba mais

Em 1987, a National Comission on Fraudulent Financial Reporting dos Estados Unidos determinou que controles internos fossem impostos às empresas abertas com o objetivo de minimizar a possibilidade de produção de relatórios financeiros fraudulentos. Isso demonstra a importância dos controles internos de uma organização. O controle está passível de erros humanos, como por exemplo, erros de julgamento na tomada de decisões ou falhas, como falta de cuidado ou distração. Pode acontecer também, às vezes, de o custo desse controle ser maior do que o seu benefício, além de o controle também estar passível da imprevisibilidade de eventos externos (ATTIE, 1992; MAIA et al., 2005; TENÓRIO, 2007).

Modelo de gestão e processo de gestão

Modelo de gestão

O processo decisório parte das crenças e dos valores dos donos do negócio. Assim, para a controladoria exercer suas funções com êxito, a empresa deve esclarecer as principais crenças e valores dos controladores, a real missão da entidade, bem como a visão de futuro a ser buscada pelos gestores. Para que uma empresa elabore sua visão geral e consiga organizar seu planejamento estratégico, deve observar e desenvolver: a declaração de valores, a declaração de visão, a declaração de missão, as suas metas e os seus objetivos (PADOVEZE, 2016b). O modelo de gestão é formado pelo conjunto de requisitos necessários à obtenção de resultados e pelos procedimentos operacionais definidos nos planos que traduzem o conjunto de ideias, valores e crenças dos principais administradores.

Dessa maneira, pode-se afirmar que os **valores** de uma determinada empresa são crenças e princípios que orientam as suas atividades e operações, qualquer que seja o tamanho da organização. Já a **visão** é um conjunto preciso e bem elaborado de palavras que anunciam aonde a empresa quer chegar. Por sua vez, a **missão** tem o objetivo de comunicar, para os indivíduos envolvidos de forma interna ou externa à organização, o propósito da empresa e do seu negócio (PADOVEZE, 2016a, 2016b; CATELLI, 2001).

As **metas** da empresa refletem as suas intenções, ou seja, o caminho que deve seguir para alcançar sua missão. Por último, os **objetivos** empresariais são declarações específicas que estão diretamente relacionadas a uma determinada meta.



Fique atento

A missão de uma empresa deve ser breve e reunir, em poucas palavras, as suas principais atividades, os mercados que quer atingir, os produtos e serviços que quer fornecer à comunidade, sua diferenciação e o papel da empresa em relação a seus concorrentes, e as principais conquistas que a empresa quer atingir. As metas empresariais são, normalmente, expressas em termos de intenções gerais da empresa. São os resultados abrangentes com os quais ela assumiu um compromisso definitivo, ou seja, as metas devem conectar as ações da empresa e a sua missão. Enquanto isso, os objetivos fornecem detalhes sobre o que deve ser feito e quando. São comumente associados a números e datas. Em outras palavras, para as metas, o comum é o uso de palavras, e no caso dos objetivos, deve-se usar números, complementando com detalhes específicos (PADOVEZE, 2016b).

Modelo de gestão pode ser definido como o conjunto de normas e princípios que devem orientar os gestores na escolha das melhores alternativas para levar a empresa a cumprir sua missão com eficácia (CROZATTI, 1998). O modelo de gestão é a forma como a empresa desenvolverá seu negócio, decorrendo, portanto, decorrente da missão, dos propósitos e dos objetivos. Assim, o modelo de gestão ideal deve ser estruturado levando em consideração: o processo de gestão da empresa (planejamento, execução, controle); a avaliação de desempenho das áreas e dos gestores (responsabilidade pelos resultados das áreas sob seu comando); o processo decisório (centralização ou descentralização); e o comportamento dos gestores (motivação) (OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2015; PADOVEZE, 2016b).

A Figura 2, a seguir, apresenta modelo de gestão.

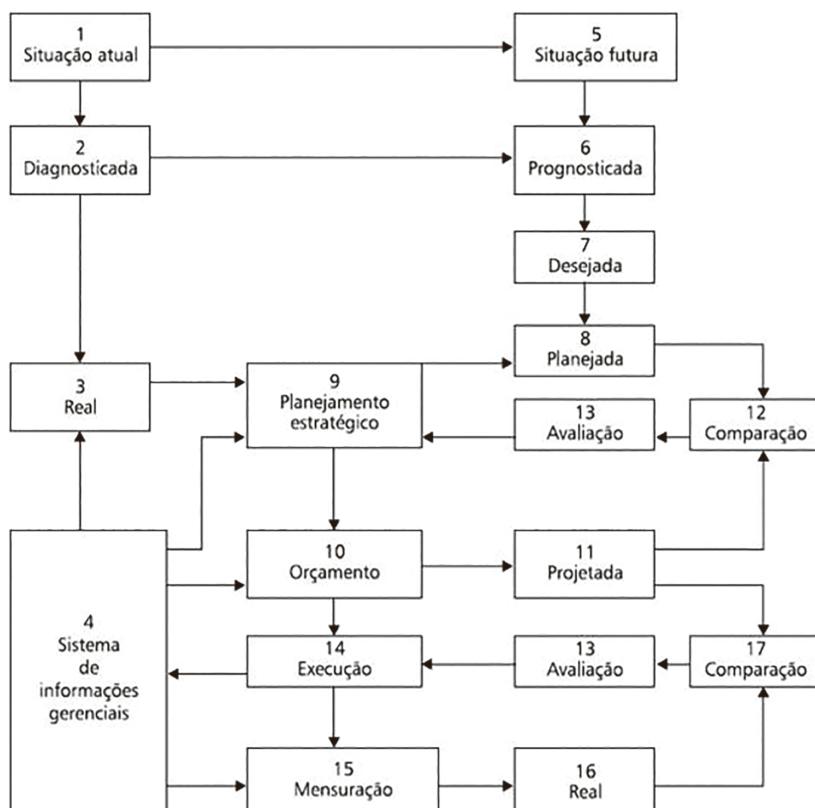


Figura 2. Modelo de gestão.

Fonte: Adaptada de Oliveira, Perez Jr. e Silva (2015).

Vamos supor que o desenvolvimento das atividades empresariais e gerenciais levaram a empresa a uma determinada situação (1). A situação deve ser diagnosticada (2), ou seja, deve ter suas causas analisadas. Assim, teremos a situação atual real (3), resultado da leitura de números e informações provenientes do sistema de informações operacionais e gerenciais (4). Este representa o banco de dados em que estão centralizadas todas as informações da empresa. Da situação atual, temos a situação futura (5), que depende do planejamento para determinar objetivos que levem a organização ao estado futuro desejado pela administração. A situação futura pode ser classificada em situação futura prognosticada, situação futura desejada e situação futura planejada. A situação futura prognosticada (6) é a projeção da situação futura da empresa, considerando as condições existentes. Enquanto isso, a situação futura desejada (7) é determinada pelo empresário e vai além da situação futura prognosticada. Por último, a situação futura planejada (8) é determinada pelos objetivos em períodos específicos, podendo ser de médio e longo prazos (OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2015).

O planejamento estratégico (9) deve orientar e controlar as medidas e operações necessárias para a consecução dos objetivos propostos, estabelecendo metas que, se atingidas, possibilitarão à empresa alcançar os objetivos definidos. O orçamento (10) é a etapa final do processo de planejamento, que inclui o levantamento dos recursos necessários para que as metas de curto e longo prazo sejam atingidas. A situação futura projetada (11) é aquela obtida com base nas informações e nos números do orçamento. A próxima etapa é a de comparação (12), na qual identificam-se as variações entre as situações futuras originalmente planejadas e aquelas projetadas com base no orçamento. Depois da etapa de comparação, partimos para a avaliação e aprovação (13), ou seja, após quaisquer reformulações que se fizerem necessárias nos objetivos e nas metas propostos, eles serão aprovados em conjunto com o orçamento e as demonstrações contábeis e financeiras projetadas. O sucesso obtido na execução (14) do plano depende da divulgação do plano e das metas a serem alcançadas, bem como o comprometimento de todos os setores envolvidos. Após a execução, temos a etapa de mensuração (15), na qual os resultados obtidos pela execução orçamentária são medidos pelo sistema de informações gerenciais (OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2015).

Após todas essas etapas, apura-se novamente a situação real da empresa (16) decorrente das operações realizadas, sendo necessário que a forma de mensuração dessa situação real seja compatível com a forma das

demonstrações contábeis projetadas, para que seja possível a comparação e a análise. Assim, parte-se para a comparação da situação real com a originalmente projetada (17), a qual abrange o acompanhamento da execução das operações, a comparação entre o orçado e o realizado, a apuração e a classificação das variações ocorridas, a identificação dos motivos dessas variações e a proposta de adoção de medidas corretivas (OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2015).

Quando definido o modelo de gestão, é possível, então, escolher o gestor com o potencial de atender às expectativas e diretrizes empresariais. Após definir a função, tem-se a etapa de recrutamento e seleção e, em seguida, a validação do perfil do gestor quanto à função atribuída. O perfil do gestor é validado na medida em que ele toma decisões. Observe o processo na Figura 3.

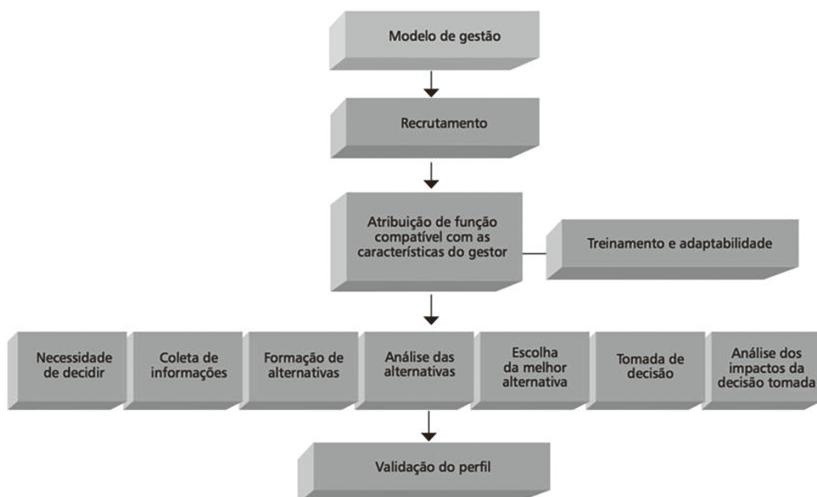


Figura 3. Processo de tomada de decisões.

Fonte: Adaptada de Nascimento e Reginato (2015).

Não é suficiente, porém, que o gestor tome a decisão correta; tão importante quanto decidir corretamente é comunicar de maneira adequada e eficiente as informações às pessoas que delas necessitem. Portanto, podemos entender a **comunicação** como sendo indispensável para a sobrevivência dos seres humanos e para a formação de sociedades, comunidades e culturas (NASCIMENTO; REGINATO, 2015).



Exemplo

Veja a seguir uma declaração de valores, visão, missão, metas e objetivos, de uma empresa fictícia de produtos alimentícios.

- **Valores.** Alta qualidade, ética, responsabilidade social e ambiental, melhoria contínua, satisfação dos consumidores.
- **Visão.** Ser referência mundial no ramo alimentício, com alimentos de qualidade a preços justos e suprindo as necessidades dos clientes.
- **Missão.** Oferecer alimentos saborosos e de alta qualidade, que gerem valor para nossos clientes, investidores, colaboradores e parceiros.
- **Metas.** Ser líder de mercado e criar valor excepcional para nossos acionistas.
- **Objetivos.** Ter 45% de participação no mercado do nosso produto principal e alcançar uma rentabilidade do investimento não inferior a 15% ao ano.

Processo de gestão

Vimos que o modelo de gestão é a maneira própria, única e individual de cada empresa administrar os seus negócios. Ele é visível a partir das ações praticadas pelos controladores e pelos gestores. Essas ações são permeadas pelas crenças, pelos valores e pelos sentimentos dos controladores e gestores. Esse conjunto de elementos costuma ser chamado de filosofia da empresa, e acaba determinando o tamanho, a complexidade e o grau de formalização da própria estrutura organizacional. A partir da filosofia da empresa, o processo de gestão (planejamento, execução e controle) transcorre na entidade (FREZATTI et al., 2009). O modelo de gestão, e seu correspondente arcabouço de controle, escolhido pela organização, deve disponibilizar informações que permitirão o desenvolvimento do processo de gestão.

O **processo de gestão** é o conjunto das atividades desenvolvidas pelos gestores de uma entidade com o objetivo de cumprir a missão e os objetivos definidos desde a sua fundação e constantes na visão de condução das atividades ou negócios da entidade. Incorpora as etapas de planejamento, execução e controle das atividades da entidade.

A etapa do planejamento é dividida em planejamento estratégico, planejamento operacional e programação (Figura 4). O planejamento é necessário para todas as empresas. A administração precisa ter controle sobre o futuro da empresa e acreditar que o seu destino pode ser trabalhado e, portanto, planejado e controlado. Podemos, portanto, definir **planejamento** como um plano para ligar uma situação desejada com a situação atual (PADOVEZE, 2016b).

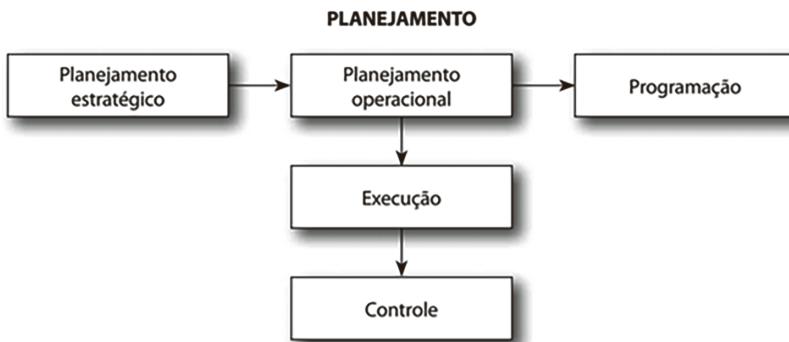


Figura 4. Processo de gestão.

Fonte: Padoveze (2017).

A fase de planejamento é dividida entre planejamento estratégico e de planejamento operacional. O planejamento operacional é composto por uma fase adicional: a fase de programação. O **planejamento estratégico** é a fase inicial do processo de gestão, em que a empresa formula ou reformula suas estratégias empresariais dentro de uma visão específica do futuro, ou seja: define políticas, diretrizes e objetivos estratégicos. A próxima fase do planejamento é o **planejamento operacional**, quando as diretrizes e os planos estratégicos passam a ser trabalhados, ou seja, quando as definições estratégicas são operacionalizadas e planos de ação para os projetos determinados no planejamento estratégico são elaborados. A fase adicional do planejamento operacional, isto é, a fase de **programação**, diz respeito à programação das operações correntes para o próximo ano e aos impactos esperados dos projetos em andamento, decorrentes do plano operacional, que se juntarão ao resultado das operações correntes (PADOVEZE, 2016a).



Fique atento

É no planejamento estratégico que a entidade realiza as leituras dos cenários do ambiente e da empresa, por meio do confronto entre as ameaças e oportunidades dos cenários vislumbrados com os pontos fortes e fracos da empresa (PADOVEZE, 2016a).

Após o planejamento, tem-se a fase de **execução**. É quando as coisas acontecem. Por isso, a execução deve ser coerente com o planejado e programado.

A última fase do processo de gestão é o **controle**. O controle é um processo contínuo e recorrente que avalia o grau de aderência entre os planos e sua execução, compreendendo a análise dos desvios ocorridos, procurando identificar suas causas e direcionando ações corretivas, sempre com a finalidade de assegurar o alcance dos objetivos propostos (PADOVEZE, 2016a). É um processo conduzido pelos diretores, conselhos ou outros colaboradores de uma companhia, a fim de garantir que os objetivos da empresa sejam alcançados à luz de diferentes critérios: eficácia e eficiência das operações, confiabilidade dos relatórios financeiros e conformidade com a legislação e com os regulamentos aplicáveis.

Controle gerencial pode ser definido como o processo pelo qual os executivos influenciam outros membros da organização para que obedeçam às estratégias adotadas (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002). Esse tipo de controle se encaixa entre a formulação da estratégia e o controle de tarefas, incluindo várias atividades, como por exemplo, planejar o que a organização deve fazer, coordenar as atividades de várias partes da organização, comunicar a informação e avaliá-la, decidir se deve ser tomada uma decisão ou que decisão tomar, influenciar as pessoas para que alterem seu comportamento, entre outras. Roehl-Anderson e Bragg (2000) comentam que há vários tipos de controle, destacando três, descritos no Quadro 3 a seguir.

Quadro 3. Tipos de controle

Controles contábeis	Definidos como o plano de organização, são todos os métodos e procedimentos relacionados à salvaguarda dos ativos e à confiabilidade dos registros financeiros. Eles geralmente incluem controles como os sistemas de autorização e aprovação; separação de funções relacionada com a manutenção de registros e relatórios contábeis daqueles envolvidos com operações ou custódia de ativos; controles físicos sobre ativos; e auditoria interna.
Controles administrativos	Abrangem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos relacionados à eficiência operacional e à aderência às políticas gerenciais, e que geralmente se preocupam apenas indiretamente com os registros financeiros. Alguns exemplos: análises estatísticas, estudos de tempo e movimento, relatórios de desempenho, programas de treinamento de funcionários e controle de qualidade.
Controle operacional primário	Estabelecimento de políticas e diretrizes básicas pelas quais uma empresa será direcionada como um meio de se atingir os objetivos de negócios.

Fonte: Adaptado de Roehl-Anderson e Bragg (2000).

Já Simons (1990) sinaliza que a função do controle gerencial descrita na literatura contábil mudou pouco desde que Anthony (1965) definiu o controle gerencial como forma de assegurar que os objetivos organizacionais fossem alcançados. Simons (1990) ainda discute que, durante os anos 1960 e 1970, pesquisadores em geral basearam-se no trabalho de Anthony (1965) e de outros, tentando desenvolver uma maneira mais eficiente de projetar e usar sistemas formais para ajudar as organizações a implementar suas estratégias e objetivos. Sendo assim, os sistemas de controle gerencial não são importantes apenas para a implementação da estratégia, mas também para a formação de estratégias. Ou seja, esses sistemas são mais do que dispositivos de restrição e monitoramento, são procedimentos e sistemas formalizados que usam informações para manter ou alterar padrões na atividade organizacional. Logo, eles incluem amplamente procedimentos formalizados para planejamento, orçamento, análise de concorrentes, relatórios e avaliação de desempenho, alocação de recursos, recompensas de funcionários, entre outros. Em outras palavras, os sistemas de controle gerencial são os roteiros formais, baseados em informações, que os gerentes de procedimentos usam para manter ou alterar padrões nas atividades organizacionais.

A sequência básica para o processo de gestão estratégica compreende: a análise do ambiente de negócios, a formulação, a implementação e a avaliação. A primeira etapa, a análise ambiental, objetiva avaliar a situação da empresa relativamente aos ambientes interno e externo, sendo realizada mediante a determinação dos fatores-chave de sucesso para a empresa, os quais orientam a identificação e a análise das variáveis ambientais críticas internas e externas. Em seguida, a próxima etapa seria a formulação, ou seja, o estabelecimento de diretrizes e objetivos estratégicos. As diretrizes e objetivos estratégicos constituem benefícios tangíveis e mais duradouros da análise da situação, sendo formulados com base no quadro referencial resultante da avaliação dos ambientes interno e externo da empresa. Posterior à etapa de formulação, a de implementação é quando as estratégias são colocadas em prática. Por último, a etapa de avaliação consiste na verificação das estratégias bem-sucedidas (OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2015).

Recursos de gestão e estilos de gestão

Recursos são os meios disponíveis para que as empresas alcancem seus objetivos, ou seja, bens ou serviços utilizados nas atividades organizacionais, como por exemplo, dinheiro, matéria-prima, materiais utilizados na produção ou prestação de serviços, máquinas e equipamentos, colaboradores, entre

outros. Há primariamente cinco tipos de recursos: físicos ou materiais; financeiros; humanos; mercadológicos; e administrativos – sendo os três primeiros recursos considerados os mais importantes para a organização.

1. **Recursos físicos ou materiais** são os recursos tangíveis, como os edifícios, terrenos, máquinas e equipamentos, ferramentas, matéria-prima, materiais utilizados na produção, a tecnologia utilizada no processo de produção, entre outros.
2. **Recursos financeiros** são os recursos monetários, como por exemplo, dinheiro em caixa ou em bancos, capital, fluxo de caixa, investimentos, aplicações, empréstimos, financiamento, entre outros.
3. **Recursos humanos** são todas as pessoas que compõem a organização, independentemente de nível hierárquico ou departamento.
4. **Recursos mercadológicos** são os métodos utilizados pela empresa para a análise de mercado, planejamento de venda, execução e controle de qualidade, promoções, propagandas, definição de preços, entre outros.
5. **Recursos administrativos** são os recursos gerenciais utilizados pela empresa para as atividades de planejamento, organização e controle das tomadas de decisões, além de serem responsáveis pela distribuição de informações dentro e fora da organização.

Dessa maneira, a empresa é estruturada de forma a administrar adequadamente cada um dos recursos organizacionais. Um dos pontos cruciais para manter uma administração adequada desses recursos é estar sempre atento às mudanças ambientais. De acordo com a aplicação da Teoria Geral dos Sistemas ao ambiente organizacional, considera-se que a empresa é um sistema aberto que interage com as variáveis ambientais, tanto internas quanto externas (CATELLI, 2001; OLIVEIRA, 2014; PADOVEZE, 2016a, 2016b).

As variáveis ambientais são interdependentes e influenciam as atividades da organização. Por isso, a administração deve se manter permanentemente atenta às alterações relevantes de cenário e realizar os ajustes necessários para fazer com que a organização alcance seus objetivos. Portanto, para administrar cada um dos recursos empresariais, existe uma área específica na empresa que está sob a responsabilidade de um gestor (CATELLI, 2001; OLIVEIRA, 2014; PADOVEZE, 2016a, 2016b). Além disso, o resultado obtido com os diferentes posicionamentos adotados no uso e controle desses recursos é baseado em valores, crenças, convicções e visão de futuro dos empreendedores e dos administradores da empresa.

Observe, na Figura 5, a empresa como um sistema aberto. Nela podemos ver que as empresas interagem com a sociedade de maneira completa, uma vez que consideramos a empresa como um sistema onde há recursos introduzidos, que são processados, e há a saída de produtos ou serviços. Assim, a visão da empresa como um sistema aberto ressalta as diversificadas e enormes pressões a que o ambiente submete a empresa. Essas pressões podem ser classificadas dentro do ambiente remoto e do ambiente próximo, em variáveis e entidades.

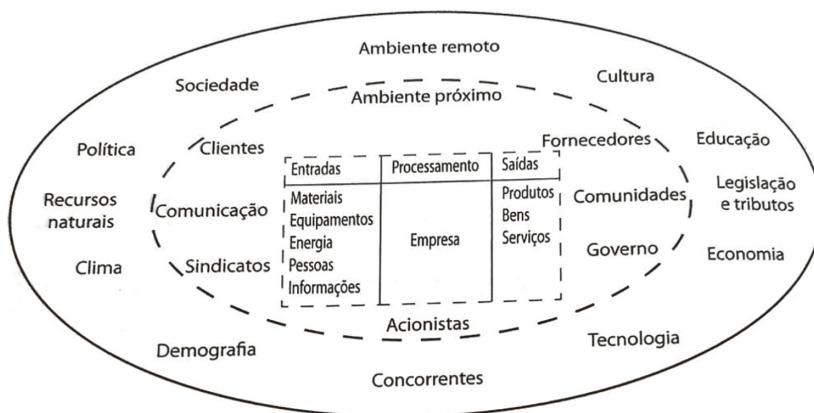


Figura 5. A empresa como um sistema aberto.

Fonte: Adaptada de Padoveze (2016b).

Considerando a Teoria Geral dos Sistemas, cabe aos gestores administrar corretamente as variáveis ambientais. Essa administração vai depender do estilo de gestão adotado. Há, principalmente, três estilos de gestão: gestão por resultados; gestão por processos; e gestão participativa.

A **gestão por resultados** utiliza incentivos como elementos de favorecimento de uma nova perspectiva de atuação de todos os envolvidos na entidade (FARIA, 2011). Para isto, os objetivos e metas da organização devem estar muito bem definidos e comunicados. Os gestores devem definir metas, métricas e acompanhar os resultados. Portanto, neste tipo de gestão o gestor deve atribuir responsabilidades, todos os processos devem estar integrados e a própria cultura organizacional deve ter foco nos resultados (SERRA, 2007).

A **gestão por processos** busca aumentar a eficiência, entregar valor ao cliente e gerar retorno sobre os investimentos de maneira centrada nos processos e em consonância com as estratégias empresariais. Esse estilo de gestão integra estratégias e objetivos de uma organização com expectativas

e necessidades de clientes, através do foco nos processos ponta a ponta (TURRA *et al.*, 2018). Assim, possibilita aos gestores visualizar as mudanças no mercado, competitividade crescente e busca acelerada por aumentos de qualidade e produtividade, além de servir de base para a melhoria contínua, a partir da eliminação de etapas e erros e consequente redução dos custos de produção (HÖRBE; *et al.*, 2015).

Por último, a **gestão participativa** busca atualizar e transmitir conhecimentos, mobilizando o potencial e criatividade dos trabalhadores a fim de mudar a realidade existente e trazer para o cotidiano de trabalho um ambiente inovador e transformador. Dessa forma, o gestor deve criar estratégias capazes de administrar os conflitos, a competitividade, possibilitando o aprendizado que levará à cogestão (GARCIA; *et al.*, 2015).

Referências

- ANTHONY, R. N. *Planning and control system: a framework for analysis*. Boston: Harvard University, 1965.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas, 2002.
- ARANTES, N. *Sistemas de gestão empresarial: conceitos permanentes na administração de empresas válidas*. São Paulo: Atlas, 1994.
- ATKINSON, A. A. *et al. Contabilidade gerencial*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- ATTIE, W. *Auditória interna*. São Paulo: Atlas, 1992.
- CATELLI, A. (coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica*: GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- CHIAVENATO, I.; SAPIRO, A. *Planejamento estratégico: fundamentos e aplicações*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.
- CROZATTI, J. Modelo de gestão e cultura organizacional: conceitos e interações. *Caderno de Estudos*, São Paulo, n. 18, p. 1-20, 1998.
- FARIA, R. O. Orçamento por Resultados: tendências, perspectivas e desafios. Disponível em: <<http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/4682>>. Acesso em: 26 fev 2021.
- FRANCO, H.; MARRA, E. *Auditória contábil: normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho, programas de auditoria e relatórios de auditoria*. São Paulo: Atlas, 1991.
- FREZATTI, F. *et al. Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas, 2009.
- GARCIA, A. B.; MAZIERO, V. G.; ROCHA, F. L. R.; BERNARDES, A.; GABRIEL, C. S. Influência da cultura organizacional na gestão participativa em organizações de saúde. *Revista de Pesquisa Cuidado é Fundamental Online*, v. 7, n. 2, pp. 2615-2627, 2015.
- GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. *Contabilidade gerencial*. 14. ed. Porto Alegre: AMGH, 2013.
- HÖRBE, T. A. N.; MOURA, G. L.; SILVA, A. H.; VARGAS, K. S.; MACHADO, E. C. Gestão por Processos: uma Proposta de Melhoria Aplicada a uma Pequena Empresa do Ramo de Alimentação. *Sistemas & Gestão*, v. 10, p. 226-237, 2015.

- HOURIHAN, G. et al. O executivo e seu estilo de decisão. *Harvard Business Review Brasil*, [s. l.], p. 55–65, 2006.
- MAIA, M. S. et al. Contribuição do sistema de controle interno para a excelência corporativa. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 1, n. 1, p. 54–70, 2005.
- MARTIN, R. How successful leaders think. *Harvard Business Review*, v. 85, n. 6, p. 1-9, 2007.
- NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. *Controladoria: instrumento de apoio ao processo decisório*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- OLIVEIRA, A. B. S. *Controladoria: fundamentos do controle empresarial*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JR., J. H.; SILVA, C. A. S. *Controladoria estratégica: textos e casos práticos com solução*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- PADOVEZE, C. L. *Controladoria básica*. 3. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2016a.
- PADOVEZE, C. L. *Controladoria estratégica aplicada: conceitos, estrutura e sistema de informações*. São Paulo: Cengage Learning, 2016b.
- PADOVEZE, C. L. *Controladoria estratégica e operacional*. 3. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012.
- PADOVEZE, C. L.; BERTOLUCCI, R. G. *Gerenciamento do risco corporativo em controladoria: enterprise risk management (ERM)*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- ROEHL-ANDERSON, J. M.; BRAGG, S. M. *The controller's function: the work of the managerial accountant*. 2nd ed. New York: John Wiley & Sons, 2000.
- SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. *Fundamentos de controladoria*. São Paulo: Atlas, 2009. (Coleção Resumos de Contabilidade, v. 17).
- SEBRAE. Gestão por Resultados: saia do escuro e tome melhores decisões. Disponível em: <<https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/DF/Anexos/Gest%C3%A3o%20por%20resultados.pdf>>. Acesso em: 26 fev 2021.
- SERRA, A. Modelo abierto de gestión para resultados en el sector público. *Revista del CLAD Reforma y Democracia*, n. 39, p. 149-210, 2007.
- SIMONS, R. Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society*, [s. l.], v. 12, n. 4, p. 357–374, 1987.
- SIMONS, R. *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston: Harvard Business School, 1995.
- SIMONS, R. The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, [s. l.], v. 15, n. 1-2, p. 127–143, 1990.
- TENÓRIO, J. G. *Controle interno: um estudo sobre a sua participação na tomada de decisão de investimento no mercado de capitais brasileiro*. 2007. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Recife, 2007.
- TURRA, M. E. D.; JULIANI, L. I.; SALLA, N. M. C. G. Gestão de Processos de Negócio – BPM: Um Estudo Bibliométrico sobre a Produção Científica Nacional. *Revista Administração em Diálogo*, v. 20, n.3, p.46–68, 2018.

Leituras recomendadas

BERMUDO, V.; VERTAMATTI, R. *Controladoria estratégica e seus desdobramentos comportamentais: a SOX como apoio à geração de valor organizacional*. São Paulo: Atlas, 2015.

FERREIRA, J. A. S.; PORTELLA, G. A. *Controladoria: conceitos e aplicações para gestão empresarial*. São Paulo: Saint Paul, 2015.

GOMES, C. M. et al. Estilos de gestão: um estudo em pequenas e médias empresas. *Pretexto*, v. 14, n. 3, p. 99–113, 2013.

MANZATTI, R. *Controladoria contábil, financeira e tributária na pequena empresa: para ter a empresa na palma da mão*. São Paulo: Trevisan, 2015.

MASIERO, G. *Administração de empresas: teoria e funções com exercícios e casos*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

PADOVEZE, C. L. *Controladoria avançada*. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

PEREIRA, C. A. Ambiente, empresa, gestão e eficácia. In: CATELLI, A. (coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica*: GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 35–80.

SANTOS, V. C. Papel do fiscal de contratos administrativos: uma análise sob a ótica gerencial na administração pública brasileira. *Revista do Servidor Público*, Brasília, v. 69, n. 2, p. 227–249, 2018.

SLOMSKI, V. *Controladoria e governança na gestão pública*. São Paulo: Atlas, 2005.



Fique atento

Os *links* para sites da web fornecidos neste capítulo foram todos testados, e seu funcionamento foi comprovado no momento da publicação do material. No entanto, a rede é extremamente dinâmica; suas páginas estão constantemente mudando de local e conteúdo. Assim, os editores declaram não ter qualquer responsabilidade sobre qualidade, precisão ou integralidade das informações referidas em tais *links*.