

CONTROLES DE GESTÃO: UM ESTUDO TEÓRICO

Autor: Edegar Luiz Balbinot¹
Orientador: Prof. Antonio Reske Filho²

RESUMO

O aumento da competição empresarial faz com que as empresas busquem se adequar ao dinâmico ambiente de negócios. A busca da continuidade das atividades das empresas requer, cada vez mais, ações administrativas eficazes que permitam aumentar a produtividade e a eficiência organizacional, visando melhorar a lucratividade.

O objetivo deste artigo é mostrar a importância de um controle de gestão adequado às particularidades da organização, como instrumento gerencial eficaz e essencial na orientação dos procedimentos relacionados ao planejamento, à execução e aos controles das atividades organizacionais, com vistas a alcançar os objetivos planejados, especialmente frente às mudanças que impactam a administração das empresas.

Palavras-chaves: Gestão, controle.

ABSTRACT

The business competition rise is responsible for the search of enterprises to adequate to the dynamic business area. The search to the continuity of the enterprises activities demands efficient managerial actions which permit to increase the productivity and the organizational efficiency, aiming to improve the lucrativeness.

The objective of this paper is to show the important of a right control of management to the particularities of the organization, as an efficient and essential managerial instrument in the orientation of the procedures related to the planning, the execution and the control of managerial activities, in order to achieve the planned objectives, especially face to the changes which impact the management of enterprises.

Key words: Management, control.

¹ Aluno do Curso de Pós-Graduação em Controladoria da UFSM/RS, Nível de Especialização.

² Mestre em Administração pela UFSC/SC, Especialista em Metodologia de Pesquisa pela UFRR/RR e Professor do Departamento de Ciências Contábeis da UFSM/RS.

INTRODUÇÃO

O aumento da competição entre as empresas, no atual cenário de negócios, não está mais limitado ao espaço local ou nacional, em decorrência da abertura dos mercados que acompanhou o processo de globalização. A cada dia que passa, a maior parte das empresas está atenta a programas de aumento de produtividade e eficiência, visando melhorar sua lucratividade. A estabilidade econômica levou as empresas a buscarem formas de se adequar à nova realidade do mercado. A busca da adequação está se colocando como um desafio permanente aos gestores das organizações e demandando crescentes níveis de criatividade e uso competente de instrumentos gerenciais.

O controle de gestão aparece como instrumento gerencial eficaz na orientação dos procedimentos relacionados ao planejamento, à execução e ao controle das atividades empresariais, com vistas a alcançar os objetivos planejados, frente às mudanças que impactam a administração das empresas e, conseqüentemente, os gestores das organizações estão entre os mais influenciados.

O objetivo deste artigo é tratar do controle de gestão, explorando seus elementos, características, limitações, classificação e processos, com a finalidade de ressaltar sua importância aos gestores de empresas, como instrumento facilitador para alcançar os objetivos organizacionais planejados.

ADMINISTRAÇÃO

A sobrevivência das empresas no ambiente competitivo e inovador, ora vigente no mundo empresarial, requer um adequado processo de gestão que lhe oportunize atingir os objetivos planejados. Na administração de qualquer empreendimento, estão envolvidas as funções administrativas básicas de planejar, organizar, dirigir e controlar, que formam um processo administrativo cíclico, dinâmico e interativo.

De acordo com Oliveira; Perez Jr.; Silva (2002), o termo *gestão* deriva do latim *gestione* e significa gerir, gerência, administração.

Administrar é planejar, organizar, dirigir e controlar recursos com a finalidade de atingir determinados objetivos. Gerir é fazer as coisas acontecerem e conduzir a organização para seus objetivos. Dessa forma, gestão é o ato de conduzir as empresas para a obtenção dos resultados desejados.

Para Catelli (1990 *apud* MOSIMANN; FISCH 1999), gerir é fazer as coisas acontecerem. A pessoa que faz a gerência, denominada de gestor, é quem toma as decisões para que as coisas aconteçam de tal forma que a empresa alcance seus objetivos. Logo, na concepção do autor, administrar é conduzir a organização para seus objetivos.

Segundo Stoner; Freeman (2002), a gestão compreende o processo de planejar, organizar, liderar e controlar os esforços realizados pelos membros da organização e o uso de todos os outros recursos organizacionais para alcançar os objetivos estabelecidos.

Conforme Nakagawa (1993), a gestão pode ser conceituada como a atividade de se conduzir uma empresa ao atingimento do resultado desejado por ela, apesar das dificuldades.

A finalidade da administração é estabelecer e alcançar os objetivos da organização através de um adequado desempenho das suas funções. Dessa forma, a administração pode ser definida como trabalho com recursos humanos, financeiros e materiais, para atingir objetivos organizacionais através do desempenho das funções de planejar, organizar, liderar e controlar (MEGGINSON; MOSLEY; PIETRI JR., 1998).

De acordo com Peres Júnior; Pestana; Franco (1997 *apud* BEUREN, 2002), administrar significa planejar, organizar, dirigir e controlar recursos, visando alcançar determinado objetivo.

Montana; Charnov (2000) definem administração como “o ato de trabalhar com e por meio de pessoas para realizar os objetivos tanto da organização, quanto de seus membros”. Com relação às funções de administração, os autores fazem referência às cinco funções administrativas definidas por Fayol em seu livro *Administration Industrielle et Generale* (1929), traduzido como Administração Industrial e Geral: Planejamento, Organização, Coordenação, Comando e Controle.

Para Fernandez (1989 *apud* MOSIMANN; FISCH, 1999), o conceito de administração reporta-se ao campo das atividades humanas,

tendo como finalidade principal a coordenação em grupo para o desempenho das funções de planejamento, de organização, de direção e de controle em relação a certos fatores básicos, através de esforços motivacionais apropriados, de maneira que os vários objetivos do grupo e das pessoas que fazem parte da administração possam ser alcançados em grau ótimo e com eficiência ótima.

De uma forma geral, aceita-se, atualmente, que as funções básicas do administrador compreendem o planejamento, a organização, a direção e o controle. Quando estão sendo desempenhadas, isto é, consideradas como um todo, elas formam o processo administrativo, que se caracteriza como um processo dinâmico, cíclico e interativo. Quando consideradas isoladamente, representam as funções administrativas, conceituadas por Chiavenato (1999), da seguinte forma: a) o planejamento define aonde se pretende chegar, determina os objetivos da organização a serem atingidos; é a primeira função administrativa; b) a organização consiste no agrupamento das atividades necessárias para realizar aquilo que foi planejado; c) a direção orienta e indica o comportamento das pessoas na direção dos objetivos a serem alcançados; d) o controle tem como finalidade assegurar que os resultados daquilo que foi planejado, organizado e dirigido se ajustem, tanto quanto possível, aos objetivos previamente estabelecidos, pois sua essência reside na verificação se a atividade controlada está ou não alcançando os resultados desejados.

Na administração de uma empresa, são facilmente identificadas as funções mencionadas, pois elas permeiam as áreas e atividades da organização, distribuindo-se desde a fase de planejamento, passando pela execução e alcançando o controle das atividades, isto é, o processo de gestão envolve claramente todas as funções administrativas.

MODELO DE GESTÃO

O 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. É representado na empresa por um processo orientado, que

permita a ordenação de sua administração para o fluxo do processo de tomada de decisão em todos os planos empresariais e níveis hierárquicos, recebendo, então, a denominação de processo de gestão. O processo de gestão tem por finalidade permitir à empresa alcançar seus resultados dentro de um conjunto coordenado de diretrizes, para atingir as metas e objetivos explicitados na declaração da visão empresarial (PADOVEZE, 2003).

De acordo com Figueiredo; Caggiano (1997), um modelo de gestão poderia ser definido como um conjunto de princípios e definições que decorrem de crenças específicas e traduzem o conjunto de idéias, crenças e valores dos principais executivos, impactando, assim, todos os demais subsistemas empresariais. É, em síntese, um grande modelo de controle, pois nele são difundidas as diretrizes de como os gestores serão avaliados e os princípios de como a empresa vai ser administrada.

Segundo Oliveira; Perez Jr.; Silva (2002), o modelo de gestão representa os princípios básicos que norteiam uma organização, servindo como referencial para orientar a atuação dos gestores nos processos de planejamento, tomada de decisões e controle. Ele representa a forma pela qual a empresa desenvolverá seu negócio.

O PROCESSO DE GESTÃO

O processo de gestão, composto das etapas de planejamento, execução e controle é o instrumento utilizado pelos gestores para conduzir a organização a um futuro desejado a partir de uma situação atual. Nele são definidos o planejamento das atividades, as técnicas e os métodos de execução e os respectivos mecanismos de controle. Normalmente o processo depende do modelo de gestão adotado pela empresa. São requisitos básicos de um processo de gestão: indicação de como chegar aos objetivos definidos; atuação coordenada dos gestores convergindo para o planejamento estratégico; definição do plano estratégico e realização do planejamento operacional, detalhado em planos de curto, médio e longo prazo (PELEIAS, 2002).

Para Padoveze (2003), o processo de gestão caracteriza-se

pelo ciclo de planejamento, execução e controle. O planejamento apresenta-se em três aspectos temporais distintos: planejamento estratégico (longo prazo), planejamento operacional (médio e curto prazo) e a programação com horizonte de curto prazo. A execução diz respeito às ações realizadas para efetivar o que foi planejado. O controle é o instrumento administrativo necessário para mensurar a execução das transações realizadas e garantir a retroalimentação e eventual correção de rumos das ações em andamento.

O processo de gestão visa garantir que as decisões dos gestores contribuam para otimizar o desempenho da organização. São contempladas as etapas de planejamento estratégico, planejamento operacional, de execução e de controle, desenvolvidas de acordo com o modelo de gestão da empresa (BEUREN, 2002).

Segundo Padoveze (2003), o processo de gestão é constituído por um conjunto de processos decisórios, que compreende as fases de planejamento, execução e controle das atividades e áreas da empresa.

Como se pode perceber, o processo de gestão não se limita ao planejamento, uma vez que se inicia a partir dele, incorpora todas as etapas da execução das atividades e se completa com o controle da execução das atividades. O controle, por sua vez, não se limita a eventos passados, mas deve permitir controles antecedentes e posteriores aos eventos realizados.

SISTEMA EMPRESA E SUBSISTEMA DE GESTÃO

Pode-se dizer que todo sistema é constituído de partes, isto é, de seus subsistemas. O sistema empresa é um dos mais complexos, e a sua divisão em subsistemas tem sido enfocada de várias maneiras. Catelli; Guerreiro (1989 *apud* PADOVEZE, 2003) dividem o sistema empresa em seis subsistemas: institucional, formal, de informação, social, físico-operacional e de gestão.

O subsistema de gestão compreende um conjunto de procedimentos e diretrizes, partindo do planejamento, até o controle das operações. Entre eles, estão: a) análise dos ambientes externo e interno; b) elaboração do planejamento estratégico; c) elaboração das diretrizes e políticas estratégicas; d) planejamento operacional; e) programação das

operações; f) aprovação do programa operacional; g) execução das operações e transações; h) controle; e i) ações corretivas.

CONTROLE

A palavra *controle* origina-se do vocábulo francês *controle*; significa o ato ou o poder de controlar, verificar, averiguar (RESKE FILHO, 2004).

O controle pode ser definido como um processo de assegurar que os objetivos organizacionais e administrativos sejam alcançados. Logo, preocupa-se com a maneira de as coisas acontecerem de acordo com o planejado (MEGGINSON; MOSLEY; PIETRI JR., 1998).

O controle é um processo fundamental para assegurar que as atividades de uma empresa se realizem da forma desejada pelos membros da organização e contribuam para a manutenção e a melhoria da posição competitiva e a consecução das estratégias, dos planos, dos programas e das operações, consentâneos com as necessidades identificadas pelos clientes (GOMES; SALAS, 1997).

Para Padoveze (2003), o controle é um processo contínuo e recorrente, que avalia o grau de aderência entre os planos e a sua execução, compreendendo a análise dos desvios ocorridos, procurando-se identificar suas causas e direcionando ações corretivas, de tal sorte que permita observar a ocorrência de variáveis no cenário futuro, visando assegurar o alcance dos objetivos propostos.

O ciclo gerencial se completa na medida em que acontece um processo sistemático de avaliação dos resultados obtidos na execução das operações em relação ao que foi previsto ou planejado. Este processo se realiza através da função de controle. Logo, a essência do controle está na comparação entre os resultados previstos e os realizados (ARANTES, 1994).

De acordo com Migliavacca (2002), controle é uma ação tomada para certificar-se de que algo se cumpriu. Os controles também são meios usados para verificar que certa ação é eficiente ao seu propósito. Ambos, os controles e os meios de controle, devem ser dirigidos para um fim

ou um objetivo que se busca atender.

O controle pode ser definido como a ação necessária para verificar se os objetivos, os planos, as políticas e os padrões estão sendo obedecidos. O controle pressupõe o estabelecimento e a comunicação dos itens verificáveis (objetivos, planos, políticas e padrões) aos responsáveis por sua realização e deverão, necessariamente, basear-se no planejamento administrativo (WELSCH, 1983).

Para Mosimann; Fisch (1999), o controle é uma fase do processo decisório em que, com base no sistema de informações, é avaliada a eficácia de cada área da empresa, não apenas em termos econômicos, resultando, daí, ações que se destinam a corrigir eventuais distorções.

Segundo Sanvicente; Santos (2000), controlar é, essencialmente, acompanhar a execução de atividades da maneira mais rápida possível, e comparar o desempenho efetivo com o planejado, isto é, o que tenha sido originalmente considerado desejável, satisfatório ou viável para a empresa. Percebe-se que a função de controle não deve se limitar ao puro e simples acompanhamento, mas contribuir com o processo de geração de informações que subsidiem a tomada de decisões.

O planejamento, a execução e o controle constituem-se no processo de gestão, compreendendo as etapas nas quais ocorrem as decisões dos gestores. Já o controle é a etapa do processo de gestão, contínua e recorrente, que avalia o grau de aderência entre os planos e sua execução; analisa os desvios, procurando identificar as causas, sejam elas internas ou externas; e direciona as ações corretivas, observando a ocorrência de variáveis no cenário futuro, visando alcançar os objetivos propostos (PELEIAS, 2002).

O posicionamento dos autores por meio dos conceitos expostos evidencia a importância do controle como instrumento norteador de ações para assegurar o acompanhamento da execução das atividades da empresa, de forma que elas aconteçam de acordo com o planejado, facilitando-se que os objetivos, planos, políticas e padrões sejam atendidos. Também permite analisar os desvios e identificar as causas que servirão de subsídios à adoção de ações corretivas, com vistas a observar a ocorrência de variáveis no cenário futuro, como forma de assegurar o efetivo alcance

dos objetivos propostos.

ELEMENTOS NECESSÁRIOS AO CONTROLE

A função de controle, como processo de verificação da maneira como a organização está caminhando para a situação planejada, implica o envolvimento e a contínua interação de vários elementos componentes, entre eles a controladoria; o sistema de informações; o manual de organização; os critérios de avaliação; a *accountability*, e o gestor (MOSIMANN; FISCH, 1999).

A expressão *accountability* não possui tradução em português que represente seu amplo significado, referindo-se à obrigação de prestação de contas. Nesse sentido, a *accountability* é a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder.

Nas grandes empresas, onde é muito clara a separação entre propriedade e gerência, os acionistas, representando na maioria das vezes os interesses de inúmeros investidores, elegem os membros do conselho de administração, que, por sua vez, escolhem as pessoas que efetivamente deverão gerir os negócios das empresas, formando-se, assim, uma grande cadeia de *accountability*, que percorre toda a sua estrutura organizacional (NAKAGAWA, 1993).

O fato de, na realidade brasileira, predominarem as empresas de capital formado por investimentos de famílias, conduz a pouca ou a nenhuma necessidade de se prestar contas dos atos da gestão em uma empresa familiar, o que não acontece quando são administrados recursos de terceiros. É sempre bom lembrar que o ato de prestar contas da gestão e de ter decisões julgadas por pessoas com poder de contestá-las provê racionalidade à gestão (D'AVILA; OLIVEIRA, 2002).

Guerreiro (1991 *apud* PADOVEZE, 2003, p.23.), quando trata da responsabilidade dos gestores, assim se posiciona:

(...) os gestores são responsáveis pela eficácia da empresa. Como o próprio nome esclarece, os gestores são os responsáveis pela gestão, administração ou processo de tomada de decisão. A gestão corresponde analiticamente ao processo de planejar, executar e controlar.

CONTROLE DE GESTÃO

Segundo Campiglia; Campiglia (1995, p.11), o “controle de gestão deve ser entendido como o conjunto de informações e de ações cujo objetivo é manter o curso das operações dentro de um rumo desejado”. Sobre a ocorrência de desvios de rumo, os autores enfatizam a necessidade de que eles devem ser rapidamente detectados, medidos, investigados para a identificação de suas causas e, por fim, corrigidos através de ações eficazes.

Horngren; Foster; Datar (2000, p.636), afirmam sobre o sistema de controle de gestão:

É o meio de se obter e utilizar a informação para ajudar e coordenar as decisões de planejamento e controle em uma organização e para orientar o comportamento do empregado. O objetivo do sistema é melhorar as decisões coletivas dentro de uma organização.

Tratando de dados e fontes de informações, Beuren (2002) diz que o sistema de controle de gestão reúne dados financeiros e não-financeiros. Os dados financeiros referem-se ao valor das vendas, custos, despesas, resultados do período da empresa ou de uma área dela. Já os dados não-financeiros contemplam o tempo de atendimento dos pedidos dos clientes, absenteísmos, acidentes, etc. As informações são obtidas em duas fontes: aquelas originárias do ambiente externo da organização e que se referem ao valor das ações, aos preços dos concorrentes, aos principais produtos que concorrem com os da empresa no mercado, entre outras; e aquelas coletadas dentro da empresa, como, por exemplo, os dados históricos sobre o desempenho das diversas áreas, a produtividade por empregado, a quantidade e o valor dos equipamentos utilizados na empresa ou num setor dela.

O sistema de controle de gestão abriga elementos formais e informais. A parte formal está nas regras explícitas, nos planos que orientam o comportamento dos gestores, nos procedimentos e nas medidas de desempenho. Já o sistema informal de controle reporta-se a regras não escritas sobre o comportamento aceitável das pessoas em uma organização, tais como lealdade e compromissos recíprocos entre os

membros da organização (BEUREN, 2002).

Nesse contexto, no planejamento da empresa, são definidas as diretrizes estratégicas e as políticas operacionais, que, por sua vez, são traduzidas e desdobradas em planos e padrões de controle quantificados física e monetariamente por meio dos planos orçamentários. Esse conjunto de instrumentos serve de parâmetro para se atingir maior eficácia no desempenho de cada área e, conseqüentemente, da empresa como um todo, devendo ser controlado para que seja alcançada a situação planejada e para se corrigir eventuais falhas, já com vistas ao planejamento de períodos futuros (BEUREN, 2002).

CARACTERÍSTICAS DO CONTROLE DE GESTÃO

Para que uma empresa tenha bons controles, algumas características devem ser destacadas: a) o controle deve estar orientado para a futuro, a fim de que não aconteçam surpresas indesejáveis, uma vez que o passado não é relevante, exceto como um guia para o futuro; b) os controles devem estar direcionados para os objetivos estabelecidos, significando dizer que o desempenho de uma área ou de toda a empresa deve ser considerado em todas as dimensões (gerenciamento de ativos, qualidade, etc.); c) nem sempre ter controles que assegurem o alcance dos objetivos e metas fixados pela organização é economicamente conveniente, em decorrência do custo de implementar controles que garantam o desempenho desejado (BEUREN, 2002).

Embora de avaliação difícil, porque subjetiva, uma análise de custo-benefício deve sempre estar presente no dimensionamento e na adoção do sistema de controle de gestão.

Na concepção de Horngren; Foster; Datar (2002), a efetividade dos sistemas de controle de gestão demandam algumas características básicas em seus fundamentos: a) devem estar estritamente alinhados com as estratégias e metas da organização; b) devem ser planejados para compatibilizar a estrutura organizacional com a responsabilidade de decidir de cada gestor; e c) devem motivar os gestores e os empregados a cumprirem uma determinada meta associada à respectiva orientação para

atingi-la, no sentido da congruência dos objetivos e do aspecto do empenho.

Para Gomes; Salas (1997), as características dos sistemas de controle de gestão, nos últimos tempos, passaram por mudanças significativas em decorrência das transformações ocorridas no contexto socioeconômico mundial (crise econômica mundial, desenvolvimento do neoliberalismo, bruscas alterações verificadas no cenário internacional) e nos ambientes internos das organizações. Na medida em que o contexto é mais local, a concorrência tende a ser menor, e a organização estará mais protegida, o que não acontece no contexto internacional, onde a concorrência será maior. A formalização dos tipos de controle guarda relação com a dimensão da empresa. Quanto maior for a empresa, mais formalizado deverá ser o sistema de controle com vistas a garantir uma adequada avaliação das atividades.

Em resumo, um sistema de controle de gestão deve promover a consecução eficiente e eficaz dos objetivos e metas estabelecidos no planejamento estratégico e operacional da empresa, além de compatibilizar a estrutura organizacional e a responsabilidade dos gestores com os objetivos e metas, bem como motivar as pessoas dentro da organização (BEUREN, 2002).

Empresas de pequeno porte podem atender suas necessidades de controle por intermédio de um conjunto de informações simples, que, facilmente operacionalizadas, constituem-se em um bom ambiente de controles. No entanto, quando se trata de empresas de médio e grande porte, o volume de atividades, via de regra, é maior e mais complexo, demandando a utilização de instrumentos e recursos mais abrangentes na formalização de um adequado sistema de controles.

Assegurar a obtenção de recursos em volume adequado e com tempestividade e cuidar que sua aplicação aconteça de acordo com os objetivos da empresa fazem parte das atribuições dos gestores. Esse gerenciamento será desempenhado mais eficazmente a partir do auxílio de um bom sistema de controles.

PROCESSO DE CONTROLE

O processo de controle contempla um amplo conjunto de atividades que podem ser assim resumidas: a) estabelecimento de objetivos, metas e padrões que se refletem em procedimentos, normas de conduta, ética profissional e normas de trabalho de perfeita compreensão e relacionados ao resultado desejado; b) observação do desempenho de maneira sistemática e coerente com os objetivos, metas e padrões estabelecidos, selecionando-se o que medir e como medir, com a finalidade de alimentar o sistema de informações com os dados referentes às atividades realizadas; c) comparação do desempenho real com o esperado, abrangendo os dados sobre as atividades realizadas e as respectivas variações, o padrão de execução e o realizado; d) comunicação do desempenho com as alternativas de ação em decorrência de variações relevantes; e) adoção de medidas ou providências para eliminar os desvios significativos apontados (as ações corretivas podem levar à alteração dos padrões ou até mesmo das metas estabelecidas para um determinado período); e f) acompanhamento das ações corretivas e aproveitamento das informações decorrentes para alimentar o processo de planejamento do próximo ciclo decisório (MOSIMANN; FISCH, 1999).

LIMITAÇÕES DO CONTROLE

Fernandez (1989 *apud* MOSIMANN; FISCH, 1999), destaca alguns perigos acerca da formalização de controles: a) o perigo de que as regras se tornem mais importantes que os próprios objetivos, para cuja consecução elas devem contribuir; b) as regras se converterem em segurança para determinados empregados; c) a adoção excessiva de normas, gerando conseqüências negativas decorrentes de tratamentos de forma impessoal; d) a preocupação excessiva com a rigidez no cumprimento das regras, levando as pessoas a se comportarem com grau exagerado de conservadorismo e tecnicismo; e e) a formalização tende a ser menor nos níveis mais altos da organização.

A existência de controles que auxiliem o acompanhamento das

atividades e dos resultados da empresa é de fundamental importância para o administrador. No entanto, o conjunto de controles não deve ser exagerado, pois poderá inibir a execução de atividades e, destarte, prejudicar o desempenho de funcionários ou setores. Mais importante do que a quantidade, é a qualidade dos controles existentes e operacionalizados para controlar as atividades da empresa.

CLASSIFICAÇÃO DOS CONTROLES

Os controles podem ser caracterizados de diversas formas, dependendo do enfoque que lhes é dado. Para o presente caso, serão abordadas as fases relativas ao processo de gestão.

Na concepção de Mosimann; Fisch (1999) quanto à fase do processo de gestão, os controles podem ser caracterizados em pré-controle, controle concomitante e pós-controle.

A fase do pré-controle refere-se às atividades de controle e avaliação efetuadas antes da ocorrência do evento ou fato que se pretende controlar, com o intuito de prevenir ou impedir a ocorrência de atos indesejáveis. O modelo de gestão, o plano estratégico e os planos operacionais, principalmente os planos orçamentários, funcionam como instrumentos do pré-controle.

A fase do controle concomitante reporta-se às atividades de controle e avaliação efetuadas ao mesmo tempo da ocorrência do evento ou fato que se pretenda controlar, ajustando-se o desempenho ainda em curso a fim de se alcançar o objetivo.

O pós-controle refere-se às atividades de controle e avaliação efetuadas após a ocorrência do evento ou fato. Não permite qualquer ação corretiva relativamente ao desempenho completado. Limita-se a verificar se os eventos resultaram da maneira desejada e, em caso de desvios ocorridos, poderá auxiliar na determinação das causas para subsidiar o gestor na implementação de futuras ações para corrigir o desempenho da empresa.

Já para Campiglia; Campiglia (1995), os controles básicos de gestão compreendem três funções temporais: a fase prévia, a fase

concomitante e a fase posterior. A fase prévia está relacionada à prática das projeções, abrangendo o plano orçamentário, a previsão dos custos, as estimativas e a fixação das metas administrativas de curto, médio e longo prazo. Os controles concomitantes evoluíram para a modernização dos registros baseados nos princípios fundamentais da contabilidade e adequados às peculiaridades escriturais e funcionais da empresa moderna, para informatização das operações, para aprimoramento das funções de auditoria interna e para a proteção dos ativos. A fase posterior e última dos controles de gestão distingue-se, predominantemente, pela análise dos fatos pregressos e de seus efeitos financeiros e econômicos, confrontados com os planos de projeção. Complementam esta última fase os demonstrativos financeiros, as análises contábeis e as análises gerenciais.

Com referência ao nível dos controles de gestão, Oliveira (1987 *apud* MOSIMANN; FISCH, 1999) descreve que eles são consequência dos níveis de planejamento e são classificados em estratégico, tático e operacional. O nível estratégico consiste na verificação das relações da empresa com o ambiente, notadamente em relação às ameaças e oportunidades à empresa. No nível tático, acontece a verificação das relações de cada área de responsabilidade da empresa com seu ambiente. E, no nível operacional, é verificado o cumprimento das metas estabelecidas no plano operacional das áreas e da empresa como um todo e a apuração de desvios, que, se significativos, poderão originar as ações corretivas julgadas necessárias.

CONCLUSÃO

A adaptação às mudanças se apresenta como o caminho natural para a continuidade das empresas no mercado. Para conhecer como anda o desempenho organizacional decorrente das suas ações, a administração necessita avaliar como os recursos estão sendo empregados. Para isso a atividade de controle deve estar entre as preocupações dos gestores responsáveis pelos destinos das organizações, tendo em vista que, somente o planejamento, por melhor que seja ele, não assegurará que os objetivos planejados possam ser alcançados.

Tendo presente que as decisões nas organizações são tomadas a partir de dados, fatos e informações, os controles de gestão, entendidos como um conjunto de ações que tem o objetivo de auxiliar a manter o curso das operações no rumo planejado, tornam-se um relevante instrumento gerencial, com vistas a alcançar os objetivos organizacionais propostos, porque permitem avaliar como os recursos estão sendo usados e subsidiar as ações corretivas quando necessárias.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARANTES, Nélio. **Sistemas de gestão empresarial**: conceitos permanentes na administração de empresas válidas. São Paulo: Atlas, 1994.

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

CAMPIGLIA, Américo Oswaldo; CAMPIGLIA, Oswaldo Roberto P. **Controles de gestão**: controladoria financeira das empresas. São Paulo: Atlas, 1995.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração**. 5. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

D'ÁVILA, Marcos Zähler; OLIVEIRA, Marcelo Aparecido Martins de. **Conceitos e técnicas de controles internos de organizações**. São Paulo: Nobel, 2002.

GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. **Controle de gestão**: uma abordagem contextual e organizacional. São Paulo: Atlas, 1997.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant. **Contabilidade de Custos**. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

MEGGINSON, Leon. C.; MOSLEY, Donald C.; PIETRI JR, Paul H. **Administração**: conceitos e aplicações. 4. ed. São Paulo: Harbra, 1998.

MIGLIAVACCA, Paulo Norberto. **Controles internos nas organizações**. São Paulo: Edicta, 2002.

MONTANA, Patrick J.; CHARNOV, Bruce H. **Administração**. São Paulo: Saraiva, 2000.

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

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

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JR., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional**: conceitos, estrutura, aplicação. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria**: gestão eficaz utilizando padrões. São Paulo: Saraiva, 2002.

RESKE FILHO, Antonio. **Controles internos e auditoria**. Santa Maria. UFSM. 2004.

SANVICENTE, Antonio Zoratto; SANTOS, Celso da Costa. **Orçamento na administração de empresas**: planejamento e controle. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

WELSCH, Glenn Albert. **Orçamento empresarial**. São Paulo: Atlas, 1983.