

**AJES – FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ADMINISTRAÇÃO DO VALE  
DO JURUENA  
CURSO DE BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**O MODELO DE GESTÃO ECONÔMICA – GECON E SUA  
UTILIZAÇÃO PELA CONTROLADORIA**

**Autor (a): Marciane Monteiro**

**Orientador (a): Prof. Ms. Cleiva S. Mativi**

**JUÍNA/MT**

**2010**

**AJES – FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ADMINISTRAÇÃO DO VALE  
DO JURUENA  
CURSO DE BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**O MODELO DE GESTÃO ECONÔMICA – GECON E SUA  
UTILIZAÇÃO PELA CONTROLADORIA**

**Autor (a): Marciane Monteiro**

**Orientador (a): Prof. Ms. Cleiva S. Mativi**

Monografia apresentada ao curso de Bacharelado em Ciências Contábeis, da Faculdade de Ciências Contábeis e Administração do Vale do Juruena como requisito parcial para obtenção do título Bacharel em Ciências Contábeis.

**JUÍNA/MT  
2010**

**MARCIANE MONTEIRO**

**O MODELO DE GESTÃO ECONÔMICA – GECON E SUA  
UTILIZAÇÃO PELA CONTROLADORIA**

Monografia apresentada em 01/ 12/ 2010 e aprovada pela Banca examinadora,  
constituída pelos professores:

---

**Prof.<sup>a</sup> Ms. Cleiva S. Mativi**  
**Orientadora - Presidente da Banca**

---

**Prof. MS. Carlos Dutra**  
**Membro da Banca**

---

**Prof.<sup>a</sup>. Esp. Heloisa dos Santos**  
**Membro da Banca**

**JUÍNA/MT**  
**2010**

Dedico a minha mãe Terezinha que me apoiou e incentiva a lutar por todos os meus objetivos, tenho certeza de que esta vitória não é só minha, é nossa.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente a Deus, por permitir que eu chegasse até aqui, e por me fortalecer dando a coragem necessária para enfrentar as dificuldades.

A todos os professores que fizeram parte de minha formação, em especial a professora Cleiva Schaurich Mativi pela orientação destinada a mim desde o projeto de pesquisa até a conclusão do trabalho monográfico.

Aos meus pais Antonio e Terezinha pelo apoio dedicado a mim por toda a vida, e por ser minha fortaleza me aconselhando nos momentos de dúvida e ao mesmo tempo permitindo a minha liberdade de escolha por toda esta caminhada, sempre me acompanhando por onde eu fosse.

Aos meus irmãos Juliana e Fabiano, e aos cunhados Oberdan e Maria pela confiança em minha capacidade e por me encorajarem a seguir em frente.

Agradeço aos meus queridos sobrinhos Mateus Felipe, Sarah Beatriz e Maria Clara por tornarem meus dias mais alegres com suas histórias e brincadeiras, demonstrando o descomplicado e inocente ponto de vista das crianças.

Ao meu namorado Gleison pela compreensão nos momentos de ausência e pelo apoio moral para enfrentar os obstáculos na busca de realizar este sonho.

Aos amigos de toda esta caminhada, em especial Adriana, Monique e Alexandra, com as quais divido esta realização, pois percorreram comigo esta trajetória de quatro anos tornando-a mais agradável e divertida.

Ao Bibliotecário Salatiel Blanco, pela prestação de serviço de revisão das normas, bem como os conselhos para a elaboração da pesquisa, o meu muito obrigada pela contribuição para a conclusão deste trabalho.

Agradeço também ao escritório Contasse Contabilidade e Assessoria Juina Ltda na pessoa do Sr. Arnaldo de Sousa Almeida, por me incentivar e proporcionar a oportunidade de aplicar os conhecimentos adquiridos, em especial as minhas colegas de departamento Eulália, Ivâni e Andréia pelo apoio nos momentos em que não pude estar presente para chegar a conclusão deste trabalho.

“O que pensamos ou no que acreditamos não tem muita importância. A única coisa relevante é o que fazemos.”

John Ruskin

## RESUMO

O GECON é um modelo de gestão que no Brasil passou a ser estruturado a partir do final da década de 1970 pelo professor Armando Catelli com o objetivo de adequar os modelos de gestão a nova realidade empresarial, pois os sistemas de contabilidade e custos que serviriam de base para o processo de decisão habitualmente utilizados se tornaram ineficazes, neste modelo a gestão visa a otimização do resultado econômico, sendo que os resultados são atribuídos aos gestores de cada área, responsáveis pelas decisões. Faz isso de forma que as capacidades técnicas e sociais dos gestores sejam intensificadas e o trabalho em equipe seja incentivado. O objetivo deste trabalho é identificar a contribuição do modelo GECON e a sua utilização na Controladoria, bem como, evidenciar as etapas deste processo, incluindo o Sistema de Gestão com as etapas de planejamento estratégico, pré-planejamento e planejamento operacional, execução e controle, o Sistema de Informações, a mensuração do resultado econômico e a avaliação de desempenhos e resultados. O trabalho se justifica pela necessidade de identificar instrumentos que contribuam para a eficácia global da empresa diante do atual cenário extremamente competitivo. A metodologia utilizada segue a caracterização de pesquisa descritiva qualitativa cujos dados foram coletados através de pesquisa bibliográfica baseando-se em material publicado em livros, revistas, internet e artigos científicos. Percebeu-se que o modelo GECON propicia uma visão sistêmica da empresa, e então se exige a maximização dos resultados em cada área de maneira isolada, para que assim haja a otimização da empresa como um todo.

**Palavras-chave:** Controladoria, Gestão, Planejamento, GECON

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Planejamento de uma empresa como um todo ou de uma única área da empresa, como ponte entre as duas situações .....	18
Figura 2: Sistema de planejamento estratégico de uma empresa ou área.....	20
Figura 3: Controladoria Estratégica.....	22
Figura 4: Sistema de Informação .....	26
Figura 5: O Sistema de Informação e o Sistema Empresa.....	28
Figura 6: Sistema de Gestão. Eficácia. Resultado .....	40

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Lucro Contábil x Lucro Econômico .....	35
Quadro 2: Modelo de Gestão Econômica - GECON .....	39

## LISTA DE SIGLAS

GECON      Gestão Econômica

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>12</b>
<b>1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO</b> .....	<b>12</b>
<b>1.2 PROBLEMA</b> .....	<b>13</b>
<b>1.3 HIPÓTESES</b> .....	<b>13</b>
<b>1.4 OBJETIVOS</b> .....	<b>13</b>
1.4.1 OBJETIVO GERAL .....	14
1.4.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS .....	14
<b>1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA</b> .....	<b>14</b>
<b>1.6 JUSTIFICATIVA</b> .....	<b>15</b>
<b>1.7 ESTRUTURA DO TRABALHO</b> .....	<b>15</b>
<b>2 REVISÃO TEÓRICA</b> .....	<b>17</b>
<b>2.1 PLANEJAMENTO</b> .....	<b>17</b>
<b>2.2 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO</b> .....	<b>19</b>
<b>2.3 CONTROLADORIA NA ESTRATÉGIA</b> .....	<b>21</b>
2.3.1 CONTROLADORIA ENQUANTO ÓRGÃO ADMINISTRATIVO .....	24
2.3.2 MISSÃO DA CONTROLADORIA .....	25
2.3.3 SISTEMAS DE INFORMAÇÕES DE CONTROLADORIA .....	26
<b>2.4 GESTÃO</b> .....	<b>28</b>
2.4.1 PROCESSO DE GESTÃO .....	30
2.4.2 MODELO DE GESTÃO .....	31
<b>2.5 GESTÃO POR RESULTADOS</b> .....	<b>32</b>
<b>2.6 MENSURAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO</b> .....	<b>33</b>
<b>2.7 AVALIAÇÃO DE DESEMPENHOS E RESULTADOS</b> .....	<b>36</b>
<b>2.8 GESTÃO ECONÔMICA – MODELO GECON</b> .....	<b>37</b>
2.8.1. O SISTEMA DE GESTÃO DO GECON .....	39
2.8.2. O SISTEMA DE INFORMAÇÕES DO GECON .....	41
2.8.3 MODELO DE MENSURAÇÃO DO RESULTADO DO GECON .....	43
2.8.4 AVALIAÇÃO DE DESEMPENHOS E RESULTADOS DO GECON .....	44
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	<b>46</b>
<b>3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA</b> .....	<b>46</b>
<b>3.2 COLETA DE DADOS</b> .....	<b>47</b>

<b>3.3 TRATAMENTO E ANÁLISE DE DADOS .....</b>	<b>49</b>
<b>4 ANÁLISE DE DADOS.....</b>	<b>50</b>
<b>5 CONCLUSÃO .....</b>	<b>55</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>57</b>

## **1 INTRODUÇÃO**

### **1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO**

De modo geral o ambiente internacional tem se reestruturado nos últimos tempos, estando cada vez mais exigente e competitivo. Diante deste cenário internacional e das novas tecnologias criadas freqüentemente desenvolvendo novos instrumentos e métodos operacionais ainda mais eficientes, as empresas têm passado por mudanças profundas, e os gestores passaram a ter grandes desafios pela frente para alcançar os melhores resultados econômicos.

A preocupação com a seleção das tecnologias e metodologias mais adequadas sempre existiu, porém, diante do quadro apresentado esse tipo de preocupação se tornou mais relevante.

Objetivando uma otimização do resultado econômico através da melhoria da produtividade e da eficiência operacionais surgiu um novo conceito de gestão, o modelo GECON – Gestão Econômica, que significa Administração por Resultados, é considerado um modelo de gestão de vanguarda e foi desenvolvido no Brasil a partir do final da década de 1970 pelo professor Armando Catelli, este modelo gerencial já foi testado em grandes empresas do Brasil. É baseado em gestão por resultados econômicos e permite mensurar o Valor Econômico da Empresa a qualquer momento, também permite fazer a simulação, planejamento e controle da empresa baseando-se no valor adicionado.

A Controladoria enquanto órgão administrativo deve avaliar constantemente a eficiência e eficácia dos departamentos da empresa no decorrer de suas atividades, sendo, portanto, responsável por fornecer os dados e as informações fundamentais para os gestores. Sendo assim, a controladoria influencia o processo decisório através das informações de planejamento e controle, e necessariamente deve possuir um Sistema de Informações Gerenciais.

O GECON é, portanto, um modelo gerencial que visa a eficiência operacional e a eficácia empresarial, é utilizado pela controladoria e por se tratar de um modelo de gestão compreende um sistema de gestão e um sistema de informações.

Então, procura-se compreender qual a contribuição deste modelo gerencial para a adequação de modelos de gestão.

## **1.2 PROBLEMA**

Cervo e Bervian, (1983, pag. 76) definem: “problema é uma questão que envolve intrinsecamente uma dificuldade teórica ou prática, para a qual se deve encontrar a solução”.

Qual a contribuição do modelo GECON - Gestão Econômica na Controladoria?

## **1.3 HIPÓTESES**

Ruiz (1991, pag. 54) descreve:

Hipótese é o enunciado da solução estabelecida provisoriamente como explicativa de um problema qualquer. Toda hipótese deve ser enunciada em proposição verificável, para que seja científica e não puramente metafísica. Diríamos, pois, que a hipótese científica representa a opinião do pesquisador à procura de evidências posteriores e observáveis que a sustentem e comprovem.

**H1:** Os instrumentos do modelo GECON atendem as necessidades da Controladoria.

**H2:** O modelo GECON não é suficiente para atender as necessidades da Controladoria.

## **1.4 OBJETIVOS**

Acevedo e Nohara, (2007, p. 28) afirmam que: “o objetivo de um trabalho científico é a afirmação daquilo que se quer alcançar com o estudo. Os objetivos podem ser divididos em geral e específicos;”

### **1.4.1 OBJETIVO GERAL**

Segundo Lakatos e Marconi, (2001, pag. 102): “o objetivo geral está ligado a uma visão global e abrangente do tema. Relaciona-se com o conteúdo intrínseco, quer dos fenômenos e eventos, quer das idéias estudadas. Vincula-se diretamente à própria significação da tese proposta pelo projeto.”

Identificar a contribuição do modelo GECON e a sua utilização na Controladoria.

### **1.4.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

Lakatos e Marconi, (2001, pag. 102) afirmam que “os objetivos específicos apresentam caráter mais concreto. Têm função intermediária e instrumental, permitindo, de um lado, atingir o objetivo geral e, de outro, aplicar este a situações particulares.”

- Descrever a etapa do Planejamento estratégico e a sua análise do ambiente interno e externo.
  - Identificar o Pré-planejamento e o Planejamento operacional.
  - Evidenciar a etapa de Execução da programação e do Controle.
  - Descrever o Sistema de Informações e a avaliação de desempenhos.
  - Destacar os instrumentos fundamentais do GECON: Processo de Gestão e Sistema de Informações.

### **1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA**

O presente trabalho está voltado à abordagem do Modelo de Gestão Econômica – GECON, sua contribuição e utilização na Controladoria, bem como descrever as etapas deste modelo de gestão na busca da eficácia empresarial.

## **1.6 JUSTIFICATIVA**

A identificação de instrumentos que contribuam para a eficácia nos resultados globais da entidade é imprescindível.

Segundo a teoria de empresa como um sistema aberto, as empresas sofrem pressões do seu ambiente e ao realizar as atividades comuns sofre mutações constantes, o que requer reorientação para seus objetivos principais. Perante o fator atualidade, as empresas precisam modificar os sistemas de gestão tradicionais a fim de obter uma gestão por resultados para sobreviver e também alcançar resultados proveitosos, nesse caso há a necessidade de encontrar um instrumento eficaz para o processo de adaptação dos modelos de gestão.

As atividades exercidas pela Controladoria possuem extrema relevância em uma gestão eficaz, são elas: coordenação, planejamento, gerenciamento de informações, controle de resultados, mensuração de resultados econômicos e avaliação de desempenho. Verifica-se que um instrumento muito utilizado na Controladoria é o sistema de Gestão Econômica – GECON, que objetiva uma confiabilidade maior nas informações, propicia maior nível de delegação de autoridade sem perder o controle, promovendo uma transparência maior e envolvimento efetivo dos gestores, a fim de minimizar os riscos da organização. Em razão disto torna-se importante tema de pesquisa para este estudo.

## **1.7 ESTRUTURA DO TRABALHO**

Este trabalho está dividido em cinco capítulos sendo eles:

1. Introdução: capítulo em que são destacados: a contextualização, o problema da pesquisa, as hipóteses da pesquisa, o objetivo geral e os objetivos específicos, a delimitação da pesquisa, a justificativa e a estrutura do trabalho.

2. Referencial teórico: no qual são abordados tópicos sobre: Planejamento, Planejamento Estratégico, Controladoria na Estratégia, Sistemas de Informações de controladoria, Gestão, Processo de Gestão, Modelo de Gestão, Gestão por Resultados, Mensuração do Resultado Econômico, Avaliação de Desempenhos e Resultados, e Gestão Econômica – Modelo GECON.

3. Metodologia: capítulo em que se demonstram os métodos utilizados para a elaboração do trabalho.

4. Apresentação da Análise dos resultados: capítulo no qual se faz uma análise crítica do material levantado por meio de pesquisa bibliográfica.

5. Conclusão: neste capítulo consta a resposta ao problema da pesquisa, as hipóteses confirmadas, o alcance dos objetivos e a conclusão geral do trabalho.

## 2 REVISÃO TEÓRICA

### 2.1 PLANEJAMENTO

O planejamento é feito devido a fatores que tornam o ambiente mais inseguro, como: a globalização, as incertezas, aumento da competição e as novas tecnologias, mais que isso é feito porque existem tarefas a serem desempenhadas e que devem ser feitas da forma mais econômica possível, coordenando os recursos disponíveis no intuito de atingir os objetivos da empresa. De qualquer forma, sempre será necessário planejar, no ato do planejamento serão tomadas muitas decisões, para isso é necessário obter conhecimento e prever as variáveis, lembrando que o crescimento e a continuidade da empresa dependerão da qualidade do seu processo de planejamento e controle.

Planejar é, antes de mais nada, decidir antecipadamente. De certa maneira, pode-se dizer que toda decisão é antecipada, no sentido de que sempre é tomada antes da ação. No entanto, o planejamento corresponde a uma série de decisões tomadas anteriormente ao momento da ação, correspondendo a um conjunto de decisões tomadas em um momento inicial para implementação posterior, considerando-se as incertezas em cada elemento da cadeia de alternativas a serem implementadas. (...) Planejar diz respeito a conhecer a realidade e agir de acordo com esse conhecimento para se conseguir o que deseja. (CATELLI, 2009, p. 156)

A empresa lida com dois tipos de variáveis: aquelas sobre as quais os gestores possuem controle, como a política de eficiência da empresa; e outras sobre as quais os gestores não possuem controle, como o preço das matérias-primas. Quanto à capacidade de a empresa moldar o seu destino, existem duas teorias distintas, pois alguns acreditam que para a empresa alcançar suas metas com sucesso dependerá de saber interpretar o ambiente e se adequar a ele. Para outros, o gestor tem controle sobre o futuro da empresa, estes acreditam que o desempenho pode ser planejado e controlado, neste caso a qualidade das decisões é considerada um fator-chave para o sucesso.

Ainda a respeito do assunto, Mosimann e Fisch, (2008, p. 44) afirmam que:

O planejamento, em um sentido mais restrito, é o processo que envolve avaliação e tomada de decisões em cenários prováveis, visando definir um plano para atingir uma situação futura desejada, com base nas informações

sobre as variáveis ambientais, crenças e valores, missão, modelo de gestão, estrutura organizacional preestabelecidas e a consciência da responsabilidade social, que configuram a situação atual.

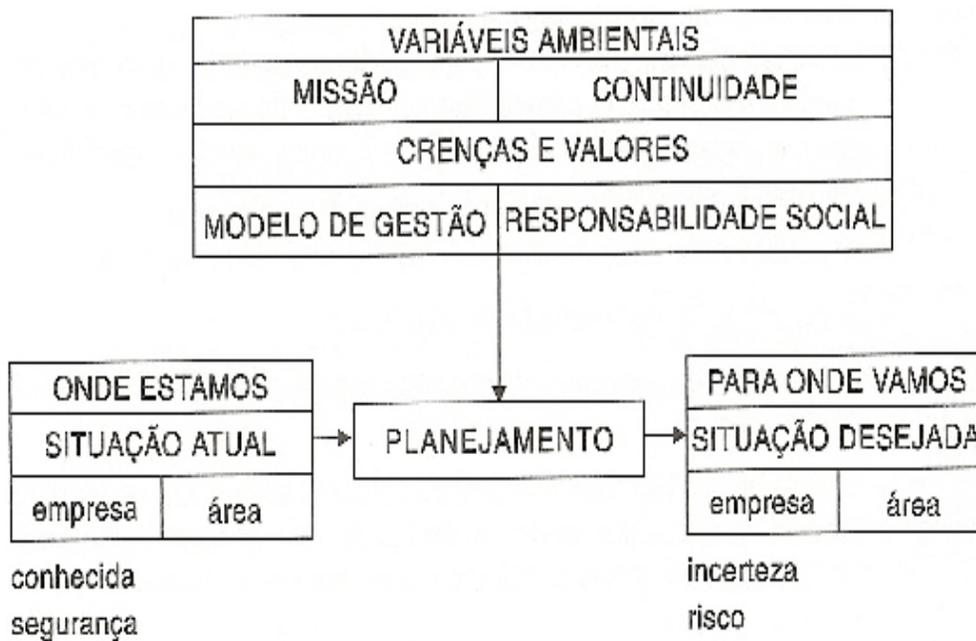


Figura 1: Planejamento de uma empresa como um todo ou de uma única área da empresa, como ponte entre as duas situações

Fonte: Mosimann e Fisch, 2008, p. 43

Conforme figura 1 e descrição de Mosimann e Fisch, é na etapa do planejamento em que são determinados os objetivos a atingir, bem como os meios de alcançá-los. Os objetivos principais a serem buscados pela organização são: a missão, que representa a utilidade da empresa, sendo, portanto, um objetivo determinado, e a continuidade, esta por sua vez é um objetivo natural da empresa. Portanto, o cumprimento da missão e a manutenção da continuidade, assim como o modelo de gestão e responsabilidade social da empresa também são fatores que afetam o planejamento.

Já Russel Ackoff apud Padoveze, (2003, p. 28) assegura:

planejar eficientemente não é saber onde você quer estar no futuro e, então, traçar uma linha entre os pontos A e B para chegar até lá. Planejar é trabalhar a partir do ponto aonde você quer chegar (B) e fazer o caminho para trás, para alcançar o lugar em que você está (A) não no futuro, nem no passado, mas no presente.

Neste caso, a eficiência do planejamento está em fazer o caminho inverso dos acontecimentos, ou seja, parte-se de uma situação desejada no futuro, desenhando o caminho de volta ao presente, assim define-se um plano para ligar as duas situações.

## 2.2 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

O processo do Planejamento estratégico centra-se na interação da empresa com o ambiente externo, portanto, deve-se estudar permanentemente o ambiente em que está inserida, estabelecer cenários e analisar as variáveis ambientais internas e externas, pois as oportunidades são limitadas pelas influências tecnológicas, econômicas, políticas, demográficas e socioculturais existentes no ambiente, ou seja, deve-se fazer um trabalho racional e analítico de pesquisa de oportunidades com o fim de corrigir os limites dessas influências sofridas em seu meio ambiente.

Estratégia, de acordo com sua origem grega, quer dizer 'arte do general'. Como termo técnico, a estratégia surgiu no início do século XVII na Literatura militar européia... Na área da empresa, a estratégia foi introduzida por Von Neumann e Morgenstern, em seu livro *Theory of games and economic behavior*, onde se definiu estratégia pura, como medida ou série de medidas tomadas pela empresa, como por exemplo, programa de desenvolvimento de produto, no qual sucessivos produtos e mercados são claramente definidos. (LOPES apud MOSIMANN E FISCH, 2008, p. 45-46)

Como lembram Mosimann e Fisch, (2008, p. 48), quando envolver mudanças significativas a empresa poderá enfrentar a resistência por parte das pessoas, já que nesse tipo de mudança ocorre o afastamento dos valores e da cultura determinados anteriormente, portanto na fase de processamento o Planejamento Estratégico deve detectar o grau de resistência que será encontrado para determinar o que deve ser feito para eliminá-la.

De acordo com a figura 2 o Planejamento Estratégico é alimentado por informações que partem das variáveis ambientais, Missão, Crenças e Valores, Modelo de Gestão, Responsabilidade Social, Situação Atual e Situação Desejada, bem como pelo Sistema de Informações, gerando o plano estratégico, o qual contém as diretrizes estratégicas para o planejamento operacional, que na verdade são os

caminhos escolhidos que interagir melhor com o ambiente, dependendo da missão e dos pontos fortes e fracos da empresa.

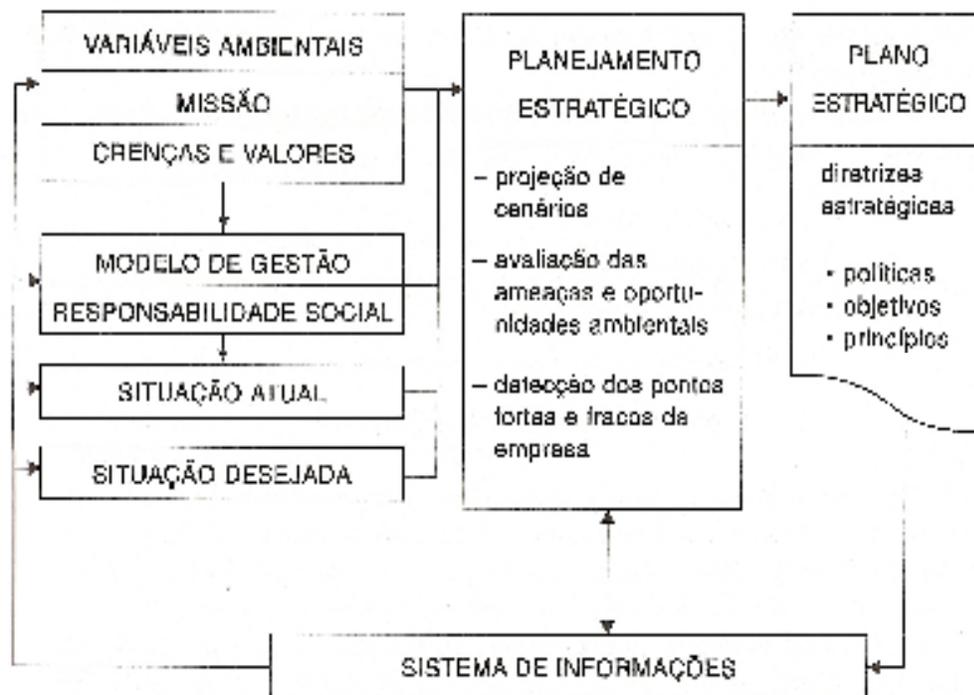


Figura 2: Sistema de planejamento estratégico de uma empresa ou área

Fonte: Mosimann e Fisch, 2008, p. 49

Conforme Catelli, (2009, p.59):

A fase do 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 estratégicas de caráter qualitativo que visa orientar a etapa de planejamento operacional.

Assim sendo, no Planejamento Estratégico são geradas as diretrizes estratégicas, que por sua vez buscam aproveitar as oportunidades, evitando as ameaças e utilizando os seus pontos fortes, no entanto superando os seus pontos fracos. Sendo que nesta fase, também se estabelecem possíveis cenários, e é feita a análise das variáveis internas e externas. No entanto, é necessário ter uma determinação bem visível da missão da empresa, participação e envolvimento dos administradores e contar com o apoio de sistemas de informações no sentido de gerar informações sobre as variáveis ambientais internas e externas.

É a etapa inicial do processo de gestão, onde a empresa formula ou reformula suas estratégias empresariais dentro de uma visão específica do futuro. É a fase de definição de políticas, diretrizes e objetivos estratégicos e tem como produto final e equilíbrio dinâmico das interações da empresa com suas variáveis ambientais. (PADOVEZE, 2003, p. 28)

Na etapa do Planejamento Estratégico é feita a leitura dos cenários da empresa e do seu meio ambiente e confrontam-se as ameaças e as oportunidades destes cenários apontando seus pontos fortes e fracos. Sendo que dentre todas as etapas do processo de gestão, o planejamento estratégico é a primeira, nesta etapa se planeja a estratégia definindo suas políticas, normas e objetivos.

### **2.3 CONTROLADORIA NA ESTRATÉGIA**

No final do século XIX um relevante número de organizações concorrentes que haviam aumentado devido a Revolução Industrial passou a se fundir e formar grandes corporações, que eram organizadas por departamentos, porém com um controle centralizado, assim elas cresciam verticalmente e de forma diversificada. Neste contexto, no início do século XX, com o intuito de exercer rígido controle dentro das organizações, grandes corporações Norte-Americanas passaram a utilizar a Controladoria.

Já faz muito tempo que há críticas em relação à ineficiência da Contabilidade em construir e manter sistemas de informações que previnam os gestores com informações úteis e em tempo hábil. A partir da década de 80 essas críticas foram provocadas novamente com a obra *Relevance lost* de Johnson & Kaplan publicada em 1987, em que os autores afirmam que os sistemas contábeis praticados na época eram inadequados para o meio ambiente.

Catelli, (2009, p. 343-344) afirma que:

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

A contabilidade tradicional na maioria das vezes está focada no atendimento as necessidades fiscais, e é baseada em eventos passados. Como as decisões tomadas no presente se concretizarão no futuro há uma necessidade de simular eventos futuros para que a empresa tome as decisões corretas no intuito de alcançar uma situação desejada. Neste sentido o interesse pela Controladoria tem aumentado.

Padoveze, (2003, p. 94) afirma:

Podemos definir então Controladoria Estratégica como a atividade de Controladoria que, através do Sistema de Informação Contábil, abastece os responsáveis pelo Planejamento Estratégico da companhia com informações tanto financeiras quanto não-financeiras, para apoiar o processo de análise, planejamento, implementação e controle da estratégia organizacional.

Sabendo que a Controladoria se utiliza de dois instrumentos: Processo de Gestão e Sistemas de Informações, é por meio deste último que ela auxilia no Planejamento Estratégico, fornecendo em tempo hábil as informações úteis para o processo.

O sistema de informação do controller deve estar de acordo com as estratégias da organização, indicando que este profissional deve fazer parte da estratégia administrativa da empresa.

Vieira e Silva, (2005, p. 35) definem:

... Controladoria Estratégica é uma forma de pensar no futuro, uma atividade que deve estar integrada no processo decisório das organizações, envolvendo o profundo conhecimento do negócio e a verificação das tendências do ambiente externo às organizações.



Figura 3: Controladoria Estratégica

Fonte: Vieira e Silva, (2005, p. 35)

Os autores ainda fazem uma analogia com o percurso de um navio, sendo que o comando caberia ao primeiro executivo, e a controladoria seria o navegador, ou seja, a responsável pelos mapas de navegação, transmitindo sempre ao comandante as informações necessárias para que o navio chegue ao destino. (VIEIRA E SILVA, 2005, p. 35)

Enquanto a contabilidade tradicional se baseia em fatos passados, Cabe a Controladoria orientar os gestores através de suas informações objetivando a continuidade da empresa, tendo assim, suas estratégias voltadas para o futuro, portanto, a Controladoria não é responsável pela administração da empresa, mas com base nos objetivos pré-determinados pela gestão ela dará informações úteis para a empresa, como por exemplo, o caminho já percorrido, o caminho que ainda resta e como a empresa está se desempenhando atualmente para atingir o objetivo desejado.

Oliveira, R. (2009, p.15) afirma:

A Controladoria é definida de diversas formas, por estudiosos da área, no entanto, todos chegam a um consenso na qual a mesma caracteriza-se pela utilização da ciência e da técnica contábil num todo, tudo isso com o intuito de conservar um controle claro e objetivo das operações de uma empresa sejam elas gerenciais, ou financeiras.

Compreende-se pelas considerações do autor, que a controladoria se utiliza tanto da ciência, quanto da técnica da contabilidade, sendo assim, a controladoria tem as mesmas funções da contabilidade, porém de forma mais evoluída.

De acordo com Mosimann Fisch, (2008, p. 88) a controladoria pode ser analisada de duas formas: como órgão administrativo dentro da empresa, tendo missão, funções e princípios definidos no modelo de gestão da empresa; e como área de conhecimento humano, tendo conceitos, princípios e métodos originários em outras ciências.

Pode-se analisar a Controladoria de duas formas distintas: como Ramo de Conhecimento e como órgão administrativo. No entanto, vamos utilizar somente o conceito de controladoria como órgão administrativo.

### 2.3.1 CONTROLADORIA ENQUANTO ÓRGÃO ADMINISTRATIVO

Catelli (2009, p. 345) afirma:

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

Vista desta forma, a Controladoria em relação as suas teorias, conceitos e sistemas de informação passa a ser responsável pela coordenação e disseminação da Tecnologia de Gestão estudada, se responsabiliza também pela execução e atividades como: o desenvolvimento de condições para a realização da gestão econômica, subsídio ao processo de gestão com informações em todas as suas fases, gestão dos sistemas de informações econômicas de apoio a decisões e apoio à consolidação, avaliação e harmonização dos planos das áreas.

Para Mosimann e Fisch, (2008, p. 88)

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

A Controladoria vista como órgão administrativo tem a sua missão, suas funções e seus princípios norteadores, e, portanto, através de seus instrumentos deve fazer parte do processo de decisões da empresa colaborando com informações importantes para o alcance da eficácia empresarial da organização.

Figueiredo e Caggiano, (2008, p.11) definem:

“O órgão administrativo Controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial.”

Os autores reafirmam que as informações oriundas da Controladoria dentro da empresa, como uma unidade administrativa auxiliam no processo decisório, com

a garantia de que as informações passadas são adequadas ao quadro real da empresa.

### **2.3.2 MISSÃO DA CONTROLADORIA**

A Controladoria possui instrumentos adequados a promover a otimização do todo, e, portanto, disponibiliza uma visão mais ampla, tendo em vista a missão da empresa. Os objetivos da Controladoria são a promoção da eficácia organizacional, a viabilização da gestão econômica e a promoção da integração das áreas de responsabilidade.

Segundo Catelli (2009, p. 346):

“A missão da Controladoria será: Assegurar a Otimização do Resultado Econômico da Organização.”

Sob o amparo do Modelo GECON a gestão das atividades empresariais é guiada por uma visão sistêmica da empresa, pois se a maximização dos resultados fosse isolada não haveria a otimização como um todo.

Sendo assim, a missão da controladoria na organização é a Otimização como um todo.

Mosimann e Fisch, (2008, p. 90) afirmam que:

“Dessa forma, a missão da Controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas.”

“A missão da Controladoria é zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global.” (FIGUEIREDO E CAGGIANO, 2008, p. 10)

A otimização já citada, visa garantir um dos objetivos primordiais da empresa, que é a continuidade.

### 2.3.3 SISTEMAS DE INFORMAÇÕES DE CONTROLADORIA

Teles e Vartanian, (1998, p. 63) descrevem: “SISTEMA DE INFORMAÇÕES – É um conjunto de subsistemas informacionais que atuam coordenadamente no suporte do processo de gestão.”

O Sistema de Informações se trata de um sistema de processamento de dados, pois há um processo onde o que entra são dados e o que sai são informações, e dentro desse processo há os subsistemas de informações, conforme descrito pelo autor em seu artigo e demonstrado na figura 4 abaixo, estes subsistemas são: Sistema de Identificação, Sistema de Mensuração e Sistema de Acumulação.

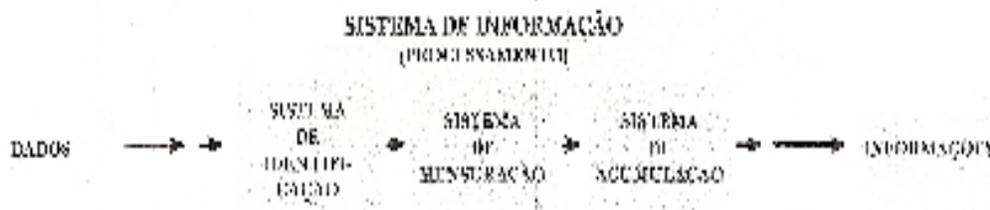


Figura 4: Sistema de Informação

Fonte: Teles e Vartanian, (1998, p. 63) – Revista Brasileira de Contabilidade

Oliveira, D.,(2008, p. 26) afirma que:

Sistema de Informações Gerenciais – SIG – é o processo de transformação de dados em informações que são utilizadas na estrutura decisória da empresa, proporcionando, ainda, a sustentação administrativa para otimizar os resultados esperados.

Oliveira afirma que o Sistema de Informações Gerenciais é um processo que transforma os dados em informações que são úteis para a tomada de decisões da empresa em busca de otimizar seus resultados.

Podemos defini-lo como um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros agregados segundo uma seqüência lógica para o processamento dos dados e tradução em informações, para com o seu produto, permitir às organizações o cumprimento de seus objetivos principais. (PADOVEZE, 2003, p. 43)

Para o autor no sistema de informações há um processamento de dados incluindo os recursos da empresa (recursos humanos, tecnológicos, financeiros e materiais), e a transformação desses dados em informações auxilia a empresa nas decisões em sua busca de atingir os objetivos.

Padoveze, (2003, p. 43), ainda afirma que os sistemas de informações se dividem em: Sistemas de Informações de Apoio às Operações e Sistemas de Informação de Apoio à Gestão. Sendo que os Sistemas de Apoio às Operações existem devido a necessidade de planejamento e controle nas áreas operacionais ligadas ao sistema físico-operacional da empresa, em meio a necessidade de desenvolver as operações fundamentais da firma, objetiva auxiliar nas atividades operacionais. Os Sistemas de Apoio à Gestão estão ligados à vida econômico-financeira da empresa e às necessidades de avaliação e desempenho dos administradores internos, portanto, são utilizados pelas áreas administrativas da empresa.

Bio, (1985, p. 25) assegura que:

... infere-se que o sistema de informação é um subsistema do "sistema empresa", e dentro da mesma linha de raciocínio pode-se concluir que seja composto de um conjunto de subsistemas de informação, por definição, interdependentes. Assim, pode-se pensar em subsistemas de orçamento, de custos, de contabilidade etc., como componentes do sistema de informação total da empresa.

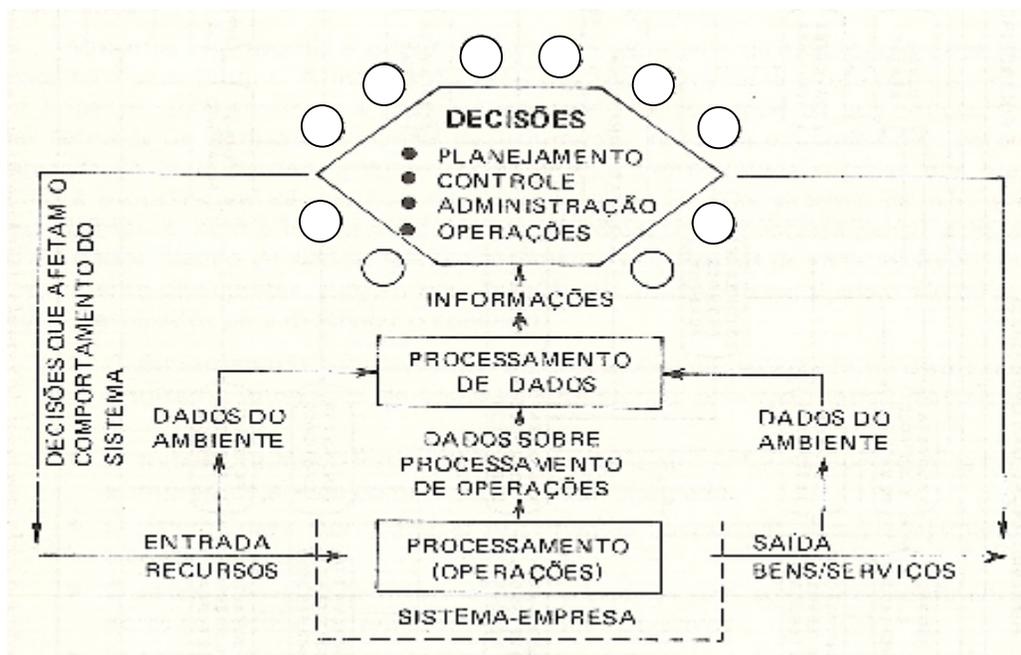


Figura 5: O Sistema de Informação e o Sistema Empresa

Fonte: Bio, 1985, p. 28

Conforme descrição do autor e figura 5, podemos visualizar o sistema de informações dentro do sistema empresa, sendo um de seus subsistemas, e conseqüentemente dentro do sistema de informações teremos um conjunto de subsistemas de informações.

## 2.4 GESTÃO

Conforme definições de Schier e Mosimann e Fisch apresentadas a seguir, a palavra gestão tem sua origem do latim e é o mesmo que administração, está relacionada ao ato de gerência.

Schier, (2005, p. 22) afirma que:

“**Gestão** – significa gerir, gerência, administração;”

Para Mosimann e Fisch, (2008, p. 28):

“A abordagem do conceito de gestão empresarial requer o conhecimento da etimologia da palavra gestão, a qual deriva do latim *gestione*, que quer dizer ato de gerir, gerência, administração. Portanto, gestão e administração são sinônimos.”

Diante do exposto é necessário compreender o que é administração.

Chiavenato, (2003, p. 22) define:

“ADMINISTRAÇÃO é a maneira de governar organizações ou parte delas. É o processo de planejar, organizar, dirigir e controlar o uso de recursos organizacionais para alcançar determinados objetivos de maneira eficiente e eficaz.”

Entende-se que a administração ou gestão é a forma de dirigir a empresa, ou mesmo um setor ou departamento dentro da empresa, e em seu processo há necessariamente as fases de planejamento, organização, direção e controle, sempre em busca de objetivos pré-determinados.

Franco (1996, p. 43) afirma:

“Ao conjunto dos acontecimentos verificados na entidade, sejam fatos contábeis ou meramente atos administrativos, chamamos gestão.”

Devemos salientar que fatos contábeis são todos aqueles acontecimentos que independente de ser consequência dos dirigentes trazem variação no patrimônio da empresa, e que os atos administrativos são praticados pelos administradores da empresa e não alteram o patrimônio imediatamente. Sabendo disso, podemos compreender que a gestão se relaciona com todos os acontecimentos da empresa, sejam eles decorridos por determinada ação dos gestores ou não, tragam eles variações patrimoniais imediatas ou não.

Segundo Catelli, (2009, p. 57):

A gestão caracteriza-se pela atuação em nível interno da empresa que procura otimizar as relações recursos-operação-produtos/serviços, considerando as variáveis dos ambientes externo e interno que impactam as atividades da empresa, em seus aspectos operacionais, financeiros, econômicos e patrimoniais.

A gestão é considerada a responsável pela eficácia da empresa, pois é necessário que a empresa responda de forma continuada as pressões sofridas em seu ambiente, seja interna ou externamente, para que assim ela sobreviva e tenha continuidade. Neste sentido a gestão é responsável por essas respostas, por definir claramente os seus objetivos e pelas ações tomadas pela empresa.

### 2.4.1 PROCESSO DE GESTÃO

Figueiredo e Caggiano, (2008, p. 16) descrevem: “O processo de gestão serve de suporte ao processo de tomada de decisão e realiza-se por meio dos seguintes passos: planejamento estratégico, planejamento operacional, programação, execução e controle.”

Compreende-se que o processo de gestão auxilia no processo de tomada de decisões e está dividido em etapas, como segue: planejamento estratégico, planejamento operacional, programação, execução e controle. Sendo que o planejamento estratégico, como já definido nesta pesquisa determina os objetivos e metas da empresa e desenvolve os meios de alcançá-los, o planejamento operacional em geral realiza planos alternativos de ações para executar o plano estratégico, a programação é a ordenação das atividades necessárias para a execução dos planos, a execução como o nome já diz é a etapa onde as ações acontecem e o controle é responsável por verificar se os objetivos estão sendo atendidos.

Também denominado de processo decisório, é um conjunto de processos decisórios e compreende as fases do planejamento, execução e controle da empresa. Por processo entende-se a sucessão de estados de um sistema, que possibilita a transformação das entradas do sistema nas saídas objetivas pelo mesmo sistema. (Padoveze, 2003, p. 27)

Segundo o autor o Processo de Gestão é um conjunto de processos decisórios, as fases seriam as mesmas já descritas, iniciando na etapa de planejamento tendo sua base no modelo de gestão da empresa. Também se evidencia o que seria o processo: fenômenos sucessivos que transformam as entradas do sistema em saída, neste caso a entrada de informações e saída de decisões.

Mosimann e Fisch, (2008, p. 36) asseguram:

O objetivo de cada área não pode estar dissociado do objetivo maior, ou seja, do objetivo da empresa. Assim, cada área da empresa tem um processo de gestão, também denominado processo decisório, pois é em cada etapa deste processo que as decisões são tomadas.

O processo de gestão está presente em cada área da empresa separadamente, sendo que o objetivo individual de cada área não deve ser dissociado do objetivo geral da empresa, portanto, as decisões de cada área seguem em conjunto por um objetivo maior.

Conforme determinado por Berto e Nakao, (2005, p. 2):

“O processo de gestão compreende todo um processo decisório; é onde ocorre todo o esforço gerencial na busca do cumprimento da missão da empresa.”

Dentro de suas características, o processo de gestão deve se estruturar na lógica do processo de decisão, sendo: identificar, avaliar e escolher alternativas; deve apreciar as fases de planejamento, execução e controle das atividades da organização; e possuir sistemas de informações que auxiliem as tomadas de decisões em todas as fases. Deve garantir que as decisões tomadas conduzam ao cumprimento da missão da empresa.

#### **2.4.2 MODELO DE GESTÃO**

Norberto, (2009, p. 28) afirma:

Entende-se que o modelo de gestão reflete em suas características uma cultura organizacional, que envolve conjunto de idéias crenças e valores dos proprietários da empresa e estão organizadas formalmente, mas não correspondem ao dinamismo do negócio, ou seja, não são flexíveis a agentes externos e internos para uma boa gestão, ficando evidente que as mudanças no modelo de gestão acontecem por mudanças nas pessoas e não no ambiente e que se faz necessário uma dinâmica entre cultura organizacional e os negócios da entidade observando o ambiente.

“Existe sempre na empresa um modelo de gestão, embora nem sempre definido formalmente. Esse modelo de gestão insere os aspectos culturais dos gestores, (...).” (MOSIMANN E FISCH, 2008, p. 29)

Entende-se que toda empresa possui um modelo de gestão, pois este parte das crenças e valores dos administradores do negócio, o mesmo é entendido por Norberto, que ainda afirma que caso haja mudanças no modelo de gestão não foi o ambiente que se modificou, mas sim as pessoas responsáveis pela gestão, que em geral são os proprietários da empresa.

Figueiredo e Caggiano, (2008, p.14), definem:

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 definidas as diretrizes de como os gestores vão ser avaliados, e os princípios de como a empresa vai ser administrada.

De acordo com esta afirmação, além de ser definido pelas crenças e valores dos administradores, o modelo de gestão ainda define as diretrizes de avaliação dos gestores e princípios da administração.

Segundo Padoveze, (2003, p. 27):

“Modelo de gestão é produto do Subsistema Institucional e 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.”

O modelo de gestão está incluído no subsistema institucional da empresa e para ser considerado ideal deve conter como aspectos: processo de gestão contendo todas as suas etapas, gestores motivados e empreendedores, processo decisório seja centralizado ou descentralizado e avaliação de desempenho das áreas e respectivos gestores.

## **2.5 GESTÃO POR RESULTADOS**

“Tendo a premissa que o lucro é a melhor medida da eficácia da empresa, o foco da Controladoria deve ser o processo de gestão baseado em resultados”  
Padoveze, (2003, p. 21)

Somente quando as atividades da empresa gerarem um resultado líquido suficiente para garantir a reposição dos ativos gastos no processo de realização dessas atividades, pode-se assegurar a continuidade da empresa. Fundamentando-se nesta informação, a Controladoria deve ser centralizada no processo de gestão por resultados.

“Gestão de resultados é a ação que você desempenha em cada parte do seu negócio, integrando-as com o objetivo de, ao final, obter lucro.” (Dalledonne, 2008, p. 31)

Entende-se que na gestão por resultados todas as decisões tomadas devem ser voltadas ao mesmo propósito, que neste caso é a obtenção de lucro.

Chiavenato, (2003, p. 228) afirma que:

O enfoque baseado no ‘processo’ e a preocupação maior com as atividades (meios) passaram a ser substituídos por um enfoque nos resultados e objetivos alcançados (fins). O foco no ‘como’ administrar passou para o ‘por que’ ou ‘para que’ administrar. A ênfase em fazer corretamente o trabalho (the Best way de Taylor) para alcançar eficiência passou à ênfase em fazer o trabalho mais relevante aos objetivos da organização para alcançar eficácia.

Podemos compreender que a gestão antes praticada se transformou, sendo que a preocupação com os meios se tornou preocupação com os fins, mudou-se a pergunta de como administrar para o por que e para que administrar, e a ênfase passou a ser a eficácia da empresa. Esse novo modelo de gestão pode ser chamado de Gestão por resultados.

## **2.6 MENSURAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO**

Teles e Vartanian, (1998, p. 66) descrevem:

O Modelo de Mensuração, dentro do contexto do Sistema de Informações Gerenciais, diz respeito ao conjunto de conceitos que permitam mensurar (medir) o resultado econômico e o patrimônio da empresa da maneira mais correta possível.

Mensurar significa medir, portanto, quando se fala em mensuração do resultado econômico pretende-se medir o lucro econômico da empresa, e é claro que esta mensuração deve ser exata para auxiliar no processo de decisão do gestor da entidade.

Figueiredo e Caggiano, (2008, p. 18) afirmam que: “Um modelo de mensuração é uma proposta conceitual que visa expressar em forma de padrão as metas já claramente definidas em relação às quais as decisões serão tomadas.”

Compreende-se que o modelo de mensuração deve corresponder ao esperado em relação aos objetivos e metas pré-estabelecidos pela gestão, a fim de assegurar que as decisões tomadas rumem ao caminho certo para que estes objetivos e metas sejam alcançados.

Nakagawa, (1995, p. 79) apud Lozecky, (2004, p. 100) descreve:

A mensuração em Contabilidade, tradicionalmente, tem significado a atribuição de valores numéricos a objetos ou eventos relacionados com uma empresa e obtidos de tal maneira que possam ser agregados ou desagregados, de acordo com a necessidade de situações específicas.

Há a necessidade de que os objetos e os eventos sejam mensurados e comparados da mesma maneira, tanto juntos quanto em separado, por exemplo, podemos pegar o valor de um bem do ativo e comparar com o valor que pode ser oriundo de determinado evento que ocorra com este bem, sobre esta comparação o administrador basearia suas decisões.

Para Catelli, (2009, p. 84-85):

A principal tarefa da mensuração do lucro econômico consiste em comparar o valor capitalizado dos recebimentos líquidos futuros no início e no final do período. (...) O problema da mensuração do lucro é, portanto, inseparável da avaliação do ativo,...

O investidor é considerado como sendo um dos usuários mais importantes da contabilidade, e o interesse dele está em saber quanto vale seu capital, a sua riqueza em determinada empresa, o melhor instrumento para medir o sucesso da administração neste cenário extremamente competitivo é o Lucro. O conceito mais relevante de Lucro no sentido de avaliar o sucesso de determinado investimento é o valor presente da entidade, pois o que demonstra o sucesso do administrador é o aumento do mesmo.

<b>Lucro</b>	
<b>Contábil</b>	<b>Econômico</b>
1. Maior objetividade.	1. Maior subjetividade.
2. Apurado pelo confronto entre receitas realizadas pelas vendas e custos consumidos (ativos expirados).	2. Apuração pelo incremento no valor presente do patrimônio líquido.
3. Os ativos são avaliados na base de custos originais.	3. Os ativos são avaliados pelo valor presente do fluxo de benefícios futuros.
4. O patrimônio líquido aumenta pelo lucro.	4. O lucro deriva do aumento do patrimônio líquido da entidade.
5. Ênfase em custos.	5. Ênfase em valores.
6. Não reconhece ganhos não realizados.	6. Reconhecimento de ganhos realizados e não realizados.
7. Não se efetuam ajustes em função de mudanças nos níveis de preços dos bens.	7. São efetuados ajustes devido a mudanças nos níveis de preços dos bens na economia.
8. "Amarração" do lucro à condição de distribuição de dividendos.	8. "Amarração" do lucro à condição de aumento da riqueza, independentemente da condição de distribuição de dividendos.
9. Não reconhecimento do goodwill.	9. Reconhecimento do goodwill.
10. Utilização de regras e critérios dogmáticos.	10. Utilização de regras e critérios econômicos.

Quadro 1: Lucro Contábil x Lucro Econômico

Fonte: Catelli, (2009, p. 88)

Como se percebe, dentre as principais diferenças entre o Lucro Contábil Ortodoxo e o Lucro Econômico, o primeiro tem uma maior objetividade e o segundo uma maior subjetividade, o contábil é apurado ao confrontarem-se receitas e custos e o econômico é apurado pelo valor presente do patrimônio líquido, em relação aos ativos também no primeiro são avaliados pelos custos e no segundo pelo valor presente do fluxo de benefícios futuros, no contábil o patrimônio líquido é aumentado pelo lucro e no econômico o lucro é derivado do aumento no patrimônio líquido, o contábil dá ênfase aos custos e o econômico aos valores, ao contrário do lucro contábil o econômico reconhece ganhos não realizados, quando ocorrem mudanças nos níveis de preço dos bens o lucro econômico efetua ajustes e o contábil não, no lucro contábil o lucro é ligado a distribuição de dividendos e no econômico independentemente dos dividendos é ligado ao aumento da riqueza, no econômico o

goodwill é reconhecido e no contábil não, por fim as regras e critérios do contábil são dogmáticos e do econômico são econômicos.

## 2.7 AVALIAÇÃO DE DESEMPENHOS E RESULTADOS

Quando se analisa e julga algo ou determinada situação o que está ocorrendo é uma avaliação, esta dependerá de diversos fatores, como por exemplo, os conceitos e princípios adotados para tal, a mesma terá conseqüências que podem ser positivas ou negativas.

Segundo Angeloni e Mussi, (2008, p. 196):

O processo de avaliação de desempenho organizacional permite mensurar, em escalas nominais, ordinais e cardinais, segundo a necessidade e as informações disponíveis. Possibilita auxiliar os gestores a entender, administrar e melhorar aquilo que a organização faz. A avaliação de desempenho ajuda a compreender: (i) o que é importante e o que não é; quão bem está se fazendo (*status quo*, perfil de desempenho); (ii) quanto falta para alcançar as metas e o *benchmarking*; e (iii) se são necessárias mudanças e onde.

Como observado por Angeloni e Mussi, a avaliação de desempenhos auxilia no processo de entendimento das situações enfrentadas pela empresa, pois irá avaliar a importância e a qualidade dos acontecimentos, o caminho que ainda resta a ser percorrido e se são necessárias mudanças para que os objetivos sejam alcançados, com esta avaliação o administrador poderá entender melhor a empresa e decidir o melhor para que a mesma tenha eficácia.

Catelli, (2009, p. 197), afirma:

Avaliar um desempenho passa a ser, assim, um meio para se tomar decisões adequadas. Constitui um processo complexo que incorpora, além das características informativas necessárias para se julgar adequadamente um desempenho, requisitos essenciais para se integrar ao processo de gestão, em suas fases de planejamento, execução e controle.

A avaliação de desempenho será diferente em relação à empresa como um todo, ou quando se referir as áreas da empresa, no entanto, de maneira geral é uma

ferramenta importantíssima para a tomada de decisões ocorrendo em todas as fases do processo de gestão.

Yokomizo, (2009, p. 18-19) descreve que os modelos de avaliação de desempenho organizacional:

... são ferramentas que se propõem a traduzir a estratégia na prática. (...) Os modelos de avaliação de desempenho devem induzir a definição de planos de ação para os processos críticos da organização, e, assim, atingir as metas dos objetivos estratégicos estabelecidos.

Os modelos de avaliação de desempenho surgiram com a função de superar problemas na adoção e prática de estratégias empresariais, portanto a avaliação de desempenhos deve estar ligada as estratégias já instituídas pela empresa. Após encontrarem-se os pontos mais difíceis da empresa irão definir-se as ações a serem tomadas, pode-se neste processo também instituir novas metas.

Rummler; Brache, (1994, p. 169-170) apud Correa e Houmeaux Junior, (2008, p. 51) afirmam que:

De forma geral, sem que haja uma mensuração e avaliação de desempenho adequada, os administradores podem encontrar dificuldades para comunicar as expectativas desse desempenho aos subordinados; saber o que de fato se passa na organização; identificar as falhas, analisá-las e eliminá-las; fornecer feedbacks, identificar o desempenho que deve ser recompensado e ter um processo decisório baseado em informações efetivas.

Compreende-se que para que se obtenha uma boa comunicação entre administradores e subordinados no sentido de identificar o que está correto e o que precisa ser melhorado, é extremamente necessário que haja uma correta mensuração e avaliação dos desempenhos, pois assim as decisões tomadas não serão equivocadas.

## **2.8 GESTÃO ECONÔMICA – MODELO GECON**

Vasconcelos, (2008, p. 66) define:

“A Gestão Econômica significa administração por resultados e tem como objetivo otimizar tal resultado esperado através da melhoria da produtividade e da eficiência operacional, tendo seu escopo direcionado para a eficácia empresarial.”

O GECON considera que os processos operacionais da organização são muito importantes, e visa que as capacidades técnicas e sociais dos gestores sejam intensificadas, assim eles desenvolvem novos pontos de vista, incentiva-se também o trabalho em equipe, sendo que com isso há uma mudança cultural no sentido de melhora de raciocínio e comunicação, consegue-se então atingir a eficiência, o objetivo do modelo de gestão econômica é obter a eficácia na empresa, e a eficácia por sua vez, está relacionada a continuidade da empresa.

Berto e Nakao, (2005, p. 6) afirmam que:

“O GECON se utiliza da constatação de que o lucro econômico é a melhor medida de eficácia da empresa, e a partir disso estão sendo elaborados modelos próprios de gestão, decisão, mensuração e informação, todos interligados e integrados de acordo com a visão sistêmica.”

No GECON a empresa é administrada visando a otimização do resultado econômico e nesse sentido os resultados obtidos serão atribuídos ao responsável pela decisão, sendo que a sua medida de eficácia é o lucro econômico. Pode-se afirmar que o lucro econômico é a melhor medida de eficácia da empresa porque ele permite medir o valor da mesma a qualquer instante.

O modelo GECON começou a ser organizado pelo prof. Armando Catelli no final da década de 1970 visando adequar os modelos de administração à realidade empresarial, abrange um sistema de informação que se baseia na gestão por resultados econômicos permitindo a mensuração do Valor Econômico da empresa a qualquer momento, e é um modelo já testado em grandes empresas do Brasil

Conforme afirma Catelli, (2009, p. 31):

O modelo GECON estrutura-se com base em um entendimento da missão da empresa, do conjunto de crenças e valores da organização, da estrutura organizacional, da realidade operacional e das características dos gestores empresariais. Com base nesse entendimento, o modelo orienta uma seqüência de etapas do processo de Gestão Empresarial e materializa os diversos impactos dos subsistemas empresariais no sistema de informações gerenciais com soluções em processamento de dados.

Compreende-se que o GECON é um modelo de gestão, portanto, é baseado na missão da empresa, nas crenças e valores dos seus administradores. O GECON é voltado inteiramente para a eficácia empresarial e seu objetivo é a otimização dos resultados através da melhoria da produtividade e da eficiência operacional.

### Modelo de Gestão Econômica – GECON

Sistema de Gestão	Sistema de Informação
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Processo de planejamento, execução e controle.</li> <li>• Estruturado a partir: da missão da empresa, de crenças, valores, e da filosofia administrativa.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Conceitos e critérios que atendam às necessidades dos diversos gestores.</li> <li>• Compromisso com o processo de tomada de decisão.</li> </ul>

Quadro 2: Modelo de Gestão Econômica - GECON

Fonte: Fernandes, (2004, p. 5)

Conforme quadro demonstrativo pode-se compreender melhor como é o modelo GECON: possui um Sistema de Gestão composto por um Processo de planejamento, execução e controle baseado da missão, crenças e valores da empresa; e um Sistema de Informação criterioso que atende as necessidades dos administradores, comprovando um compromisso maior com a tomada de decisões.

#### 2.8.1. O SISTEMA DE GESTÃO DO GECON

Berto e Nakao, (2005, p. 8), afirmam que o processo de gestão e o sistema de informações não podem ser separados, pois em uma simulação, por exemplo, basta alterar os valores no sistema de informação, porém esses valores somente serão alterados mediante uma decisão tomada.

Fernandes, (2004, p. 5) descreve:

O sistema de gestão do modelo GECON diz respeito ao processo de planejamento, execução e controle operacional das atividades e estruturado a partir da missão da empresa, suas crenças e valores, da sua filosofia administrativa e de um processo de planejamento estratégico que busca em última instância a excelência empresarial e a otimização do desempenho econômico da empresa.

Conforme descrito em citação e demonstrado na figura 6 abaixo, existem etapas fundamentais para o processo de gestão, iniciando-se pelo planejamento estratégico, passando pelas etapas de pré-planejamento, planejamento de médio e longo prazo e planejamento de curto prazo do planejamento operacional, etapas de execução e controle, ressaltando que o processo se inicia com base nas crenças e valores da organização e busca a otimização dos resultados.

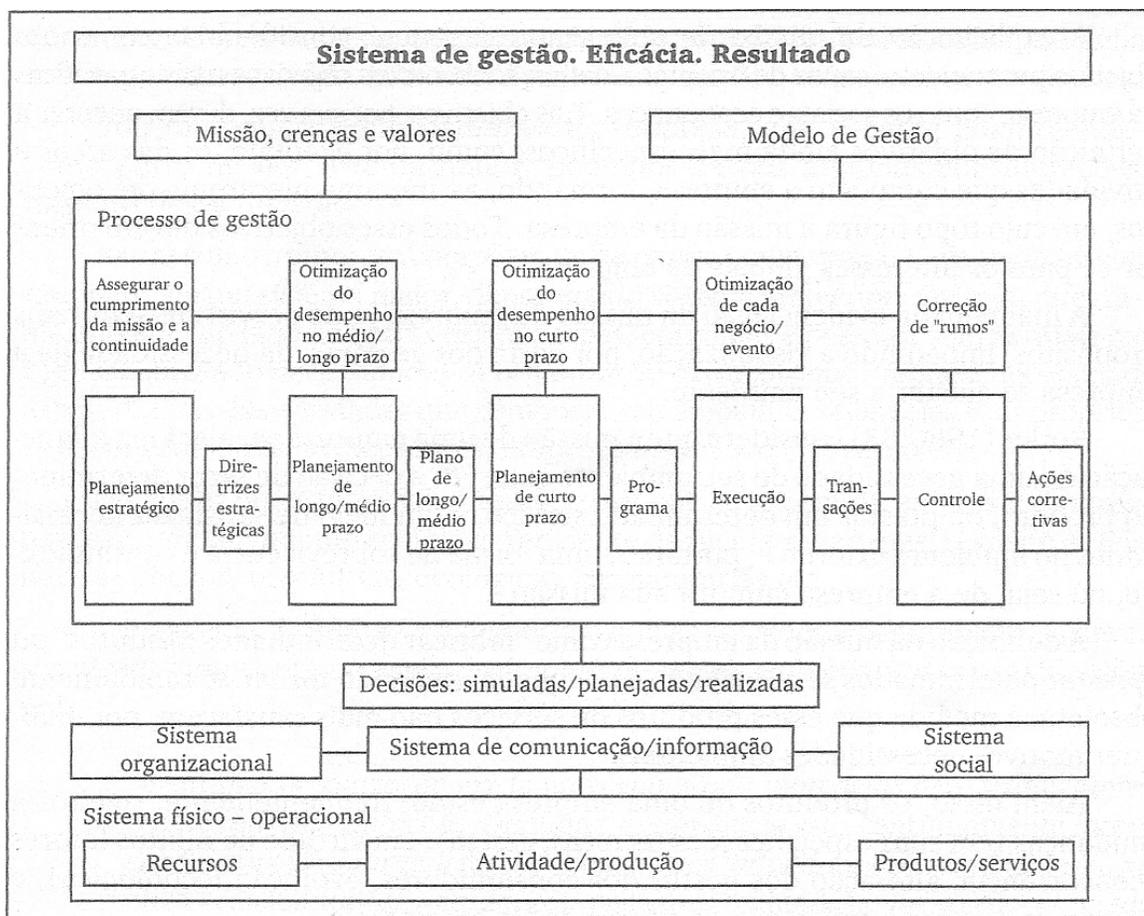


Figura 6: Sistema de Gestão. Eficácia. Resultado

Fonte: Catelli, (2009, p. 51)

As fases do Sistema de Gestão seguem como abaixo:

**Planejamento Estratégico:** tem o papel de garantir a continuidade da empresa e cumprir sua missão, seu produto é a determinação de diretrizes estratégicas, que é um pré-requisito para a elaboração do pré-planejamento operacional. **Pré-planejamento operacional:** seu papel é garantir as melhores escolhas para a realização das diretrizes estratégicas, tem como produto o conjunto de alternativas operacionais aprovadas, que é um pré-requisito para a elaboração do planejamento operacional de médio e longo prazo. **Planejamento operacional – médio e longo prazo:** tem como papel o detalhamento das alternativas operacionais aprovadas de maneira que haja a otimização do desempenho nos períodos. O produto é o plano operacional aprovado, que é um pré-requisito para a elaboração do planejamento operacional de curto prazo. **Planejamento operacional – curto prazo:** tem o papel de replanejar as ações em vista das novas variáveis, seu produto é a materialização do plano operacional de curto prazo, que é um pré-requisito para a etapa de execução. **Execução:** tem o papel de cumprir os objetivos estabelecidos no planejamento de curto prazo. **Controle:** fase em que se identificam ações realizadas, se faz uma comparação entre os resultados realizados e os planejados, identificam-se as causas de desvios e aplicam-se ações corretivas para garantir que os resultados planejados sejam alcançados. (CATELLI, 2009, p. 292-294)

## 2.8.2. O SISTEMA DE INFORMAÇÕES DO GECON

O sistema de informação do modelo GECON utiliza conceitos e critérios que atendem às necessidades informativas dos diversos gestores da empresa para o seu específico processo de tomada de decisões, fato que impulsiona as diversas áreas a implementarem ações que otimizem o resultado global da empresa. Fernandes, (2004, p. 5)

Como o GECON foca na soma dos resultados de todas as áreas da empresa, e já que em cada área haverá um responsável (gestor), o sistema de informação correspondente deve atender a todos os gestores em seu processo de tomada de decisão.

Segundo Berto e Nakao, (2005, p. 7), tanto os aspectos econômico-financeiros quanto os aspectos operacionais das transações realizadas, podem ser tratados pelo sistema de informações do GECON.

Dentro do Sistema de Informações do GECON o dado após incluído é identificado, formatado e mensurado, após isso a informação da transação passará por um processo de acumulação, é importante comentar que as transações incluídas neste sistema não são somente as realizadas, mas são também as previstas e ou simuladas.

Segundo Catelli, (2009, p. 148 – 150):

O Sistema de Informação para Gestão Econômica é o conjunto de subsistemas de pré-orçamentação, orçamentos, custos e contabilidade, que reflete as decisões tomadas por ocasião do planejamento em termos monetários e, posteriormente, confronta os resultados reais com os planejados, possibilitando então as ações de controle.

Reiterando que o Sistema de Informação serve de apoio ao modelo de gestão, bem como terá suas características de acordo com o sistema de gestão adotado, deverá atender ao que foi estabelecido e também ao modelo de decisão dos gestores, no modelo de gestão econômica em todos os eventos ocorridos a informação é efetuada de forma operacional, financeira, econômica e patrimonial.

O Sistema de Informação se divide em:

**Subsistema de Informações s/ variáveis ambientais:** tem a função de subsidiar os gestores com informações sobre o ambiente externo, na fase do planejamento estratégico, características: banco de dados, revistas, jornais, informações sobre a natureza. **Subsistema de Informações s/ resultados econômicos:** gera informações sobre os resultados econômicos das alternativas simuladas, para subsidiar os gestores nas fases de pré-planejamento e planejamento, características: mensuração de receitas, custos e resultados, descentralizado, tempo de resposta. **Subsistema orçamentário:** ocorre na fase de planejamento operacional e subsidia os gestores gerando informações detalhadas sobre os eventos planejados, características: centralizado, detalhamento das informações no mesmo nível do realizado. **Subsistema de Informações de resultados realizados:** gera informações sobre os resultados econômicos dos

eventos realizados subsidiando os gestores na fase do controle, características: centralizado, detalhamento das informações no mesmo nível do planejamento, altamente estruturado. (CATELLI, 2009, p. 320-321)

### **2.8.3 MODELO DE MENSURAÇÃO DO RESULTADO DO GECON**

Santos, R. (1997, p. 9) descreve:

Desta forma, o GECON leva em consideração que a otimização do todo (a empresa) depende da otimização das partes (áreas de responsabilidade, departamentos, atividades, eventos e transações), portanto seu modelo de mensuração é voltado para a correta mensuração do patrimônio e do lucro através da correta mensuração de cada evento econômico.

Considerando que há um intercâmbio entre as diversas atividades desenvolvidas pela empresa conclui-se que a eficácia da empresa como um todo depende dos resultados de cada área, diante disso a mensuração no GECON é efetuada a cada transação.

Fernandes, (2004, p. 5) afirma:

A base conceitual aplicada na mensuração dos eventos econômicos no modelo GECON reveste-se de fundamental importância para que se espelhe o verdadeiro valor econômico do patrimônio, dos resultados das atividades e do resultado global da empresa, indo ao encontro dos reclamos e exigências informativas da área da controladoria.

De acordo com a afirmação apresentada, por meio da mensuração do resultado do modelo de gestão econômica a empresa pode obter o “verdadeiro valor econômico do patrimônio, dos resultados das atividades e do resultado global da empresa”, faz isso reconhecendo que o valor agregado das atividades da empresa aumenta a sua riqueza, que o centro de custos é transformado em centro de resultados, que o aumento ou diminuição da riqueza da empresa está relacionada ao valor de mercado de seus ativos, e utilizando a mensuração do custo do dinheiro no tempo e pelos valores a vista para a apuração das margens de contribuição e os resultados financeiros das atividades da empresa.

Catelli, (2009, p. 287) descreve:

O sistema de gestão econômica emprega um modelo de mensuração que incorpora um conjunto de conceitos voltados a correta mensuração do lucro e do patrimônio da empresa, na premissa de que o valor do patrimônio líquido tem que expressar o efetivo valor da empresa e não quanto custa ou quanto custou.

No GECON os ativos e passivos são medidos de forma individualizada, desta forma a soma dos valores individuais gerará o valor do patrimônio geral da empresa, com isso cada unidade do ativo, por exemplo, pode ter seu valor econômico expressado em qualquer data escolhida.

No lugar do centro de custo freqüentemente utilizado o modelo de gestão econômica se utiliza do centro de resultado e para o processo de mensuração existem quatro dimensões: operacional, financeira, econômica e patrimonial, e cada evento é avaliado nessas quatro dimensões.

Santos e Ponte, (1998, p. 716) afirmam que no Modelo de Gestão Econômica:

As **Receitas Operacionais** são mensuradas pelo **preço de transferência** determinado pelo **custo de oportunidade**. (...) O preço de transferência é o valor pelo qual uma determinada área da empresa, a área fornecedora, fornece um bem para outra área da empresa, a área cliente. (...) Na Gestão Econômica o custo de oportunidade é dado pelo melhor valor que a área cliente, dentro dos parâmetros do mercado, pode atribuir ao bem que recebe da área fornecedora.

Entende-se, portanto, que no Modelo de Gestão Econômica a mensuração se utiliza do preço de transferência e do custo de oportunidade. Sendo que o preço de transferência é o valor pelo qual o bem é fornecido de uma área para outra da empresa, e o custo de oportunidade é o menor valor pelo qual uma área da empresa recebe de outra.

#### **2.8.4 AVALIAÇÃO DE DESEMPENHOS E RESULTADOS DO GECON**

Santos e Ponte, (1998, p. 718) afirmam:

“Hoje, é inegável a superioridade de um modelo de gestão mais participativo, em que os gerentes são incentivados a pensar e agir como membros de uma equipe, voltados todos ao desempenho global da empresa.”

De acordo com a afirmação de Santos e Ponte no cenário atual é preciso que os gestores estejam empenhados com trabalho em equipe e tenham atitudes concordantes com isso, ou seja, os gerentes de cada área da empresa devem agir de forma participativa, buscando a eficácia da empresa como um todo, no entanto, tanto os resultados alcançados quanto o desempenho dos envolvidos devem ser avaliados com a finalidade de analisar o que está correto e o que deve ser corrigido.

Catelli, (2009, p. 298) considera dois conceitos fundamentais dentro do processo de gestão econômica, possibilitados pelos modelos de mensuração, decisão e informação. Estes são: Avaliação de Resultados: avalia as contribuições econômicas dos produtos/serviços gerados pelas atividades da empresa. Avaliação de desempenhos: avalia os resultados gerados pelos gestores, considerando, portanto, cada área da organização.

Santos, R. (1997, p. 12)

Para o GECON a avaliação de desempenho corresponde à comparabilidade entre os resultados econômicos gerados pelas atividades desempenhadas por cada gestor em sua área de responsabilidade com os resultados planejados, é importante a contribuição econômica de cada área no resultado global da empresa.

Assim como no processo de mensuração cada evento é mensurado individualmente, no processo de avaliação de desempenho comparam-se os resultados gerados por cada gestor com o que foi planejado para a sua área, lembrando sempre que a soma dos resultados de todas as áreas corresponde ao resultado geral da organização. Na mensuração a eficácia é mensurada, já na avaliação de desempenho a eficácia deve ser promovida, para tanto as medidas corretivas necessárias devem ser aplicadas imediatamente e os orçamentos a serem utilizados precisam ser flexíveis de acordo com o que foi preestabelecido.

### 3 METODOLOGIA

#### 3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

A apresentação desta metodologia segue dois critérios básicos de classificação de pesquisa propostos por Vergara, (2005, p.46): quanto aos fins e quanto aos meios. Quanto aos fins a pesquisa será descritiva qualitativa e quanto aos meios será bibliográfica.

Conforme Vergara, (2005, p. 47):

A pesquisa descritiva expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno. Pode também estabelecer correlações entre variáveis e definir sua natureza. Não tem compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação.

Diante desta afirmação a presente pesquisa pretende descrever o Modelo de Gestão Econômica – GECON, estabelecendo a correlação com a sua utilização pela Controladoria.

De acordo com Acevedo e Nohara, (2007, p. 46-47) o objetivo da pesquisa descritiva é apenas de descrever o fenômeno estudado e não explicá-lo, como por exemplo, descrever as características de um grupo.

Neste estudo o objetivo é identificar qual a contribuição do modelo GECON e a sua utilização na Controladoria, através da descrição dos conceitos que permeiam o modelo GECON e sua utilização pela Controladoria.

Para Gil, (2002, p. 42): “As pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis.”

Corroborando com este entendimento sobre os objetivos da pesquisa descritiva tem-se Cervo e Bervian que afirmam:

“A pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los.” (CERVO E BERVIAN, 1983, p. 55)

Sendo assim, buscar-se-á ao descrever o modelo GECON e sua utilização pela Controladoria, responder ao problema desta pesquisa e confrontá-lo com as hipóteses levantadas, pela análise crítica da bibliografia consultada.

“A metodologia qualitativa preocupa-se em analisar e interpretar aspectos mais profundos, descrevendo a complexidade do comportamento humano.” Lakatos e Marconi, (2004, p. 269)

Confirmando este conceito de método qualitativo tem-se Silva, (2008, p. 29) assegurando que:

... as abordagens qualitativas procuraram consolidar procedimentos que pudessem superar os limites das análises meramente quantitativas, e o que difere uma abordagem da outra é o fato de o paradigma qualitativo não empregar dados estatísticos como centro do processo de análise de um problema.

O método aplicado a esta pesquisa é o qualitativo, pois não estamos trabalhando com estatísticas, mas com análise em material já existente sobre o Modelo de Gestão Econômica, e este tema não pode ser aqui quantificado, porém deve ser analisado e interpretado de forma mais complexa.

### **3.2 COLETA DE DADOS**

Os meios de investigação aqui executados são bibliográficos, o estudo baseou-se em material publicado em livros, revistas, artigos e outros materiais disponíveis ao público em geral.

Vergara, (2005, p. 54) afirma que:

“Na coleta de dados, o leitor deve ser informado como você pretende obter os dados de que precisa para responder ao problema.”

Tem-se ainda a definição de Silva, (2008, p. 54) que afirma que em relação a Coleta de Dados:

Devemos definir as técnicas a serem utilizadas tanto para a pesquisa de campo (entrevistas, observações, formulários, história de vida) como para a

pesquisa complementar de dados, caso seja utilizada pesquisa documental, consulta a anuários, censos.

Na busca de responder qual a contribuição do modelo GECON e a sua utilização na Controladoria, fora utilizado como instrumento de coleta de dados a pesquisa bibliográfica, assim sendo, todos os dados necessários para a elaboração de trabalhos serão obtidos pela pesquisa bibliográfica, principalmente em livros, revistas e artigos científicos.

Em relação a pesquisa bibliográfica Vergara, (2005, p.48) descreve:

Pesquisa bibliográfica é o estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, isto é, material acessível ao público em geral. Fornece instrumental analítico para qualquer outro tipo de pesquisa, mas também pode esgotar-se em si mesma.

A pesquisa bibliográfica pode ser utilizada juntamente com outros tipos de pesquisa, como pode ser utilizada como única forma de coleta de dados, neste caso ela fora eleita como exclusiva e melhor forma de coletar informações sobre os conceitos relacionados ao Modelo de Gestão Econômica e sua utilização pela Controladoria.

Gil, (2002, p. 44) afirma que:

“A pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos.”

Confirmando este pensamento em relação a pesquisa bibliográfica tem-se as palavras de Acevedo e Nohara:

Acevedo e Nohara, (2007, p. 48) descrevem:

“O **levantamento bibliográfico** consiste na busca de estudos anteriores que já foram produzidos por outros cientistas e que geralmente são publicados em livros ou artigos científicos.”

Procurando satisfazer aos objetivos estabelecidos buscar-se-á em obras publicadas por diversos autores, em geral livros e artigos científicos, as informações teóricas necessárias para um maior entendimento no que concerne ao Modelo de Gestão Econômica e a Controladoria.

### 3.3 TRATAMENTO E ANÁLISE DE DADOS

Em relação a análise de dados Beuren, (2008, p. 136) descreve:

“Quando se fala em analisar dados, espera-se que o estudante consiga sumariar os dados coletados para transformá-los em informações que sustentem um raciocínio conclusivo sobre o problema proposto no trabalho monográfico.”

Neste sentido, a etapa de análise de dados é o momento em que os dados coletados para a elaboração do trabalho se transformam em informações úteis para responder ao problema proposto para a pesquisa.

“Para o investigador social, utilizar a ferramenta de análise de conteúdo constitui instrumento básico de trabalho...” Silva, (2008, p. 69)

Nota-se que a análise de dados é fundamental para a execução do trabalho, para complementar os pensamentos apresentados, tem-se a afirmação de Vergara, (2005, p. 59)

“Tratamento dos dados refere-se àquela seção na qual se explicita para o leitor como se pretende tratar os dados a coletar, justificando por que tal tratamento é adequado aos propósitos do projeto.”

Como esta pesquisa é descritiva e qualitativa, procura-se efetuar uma análise crítica do material levantado, descrevendo o modelo GECON e a sua utilização pela Controladoria, bem como responder ao problema de pesquisa qual a contribuição do modelo GECON - Gestão Econômica na Controladoria.

#### 4 ANALISE DE DADOS

Observando a teoria da empresa como um sistema aberto, percebe-se que permanentemente as empresas interagem com o seu ambiente e sofrem pressões ao realizar suas atividades, devido a fatores como: política, sociedade, economia, clima, cultura, educação, legislação, concorrência, tecnologias, fornecedores, clientes, governo, sindicatos, entre outros. Isso requer reorientação para seus objetivos principais.

Quando se fala em Sistema devemos nos lembrar de processo, e todo processo tem as suas entradas e saídas, no sistema-empresa pode-se tomar como exemplo a entrada de materiais e a saída de um produto, bem ou serviço, porém entre a entrada e a saída há um processo de transformação, como no exemplo a transformação de materiais em produtos. Ainda dentro do sistema-empresa, existirão vários subsistemas responsáveis por atividades distintas, como o subsistema institucional, subsistema de informação, subsistema de gestão, e outros.

O planejamento vem sempre antes da ação e é importante porque é nesta etapa que as decisões são tomadas, para tanto é necessário saber claramente qual a missão da empresa, bem como, quais são suas crenças e valores, para assim buscar alcançar os objetivos estabelecidos, sendo eles primordialmente: a continuidade como sendo um objetivo natural de todo empreendimento, e a missão da empresa que está relacionada a sua utilidade, ao tipo de atividade exercida, outros fatores que afetam o planejamento e devem ser levados em consideração são: o modelo de gestão adotado pelos administradores e a sua responsabilidade social perante o meio em que está inserida, avaliando as variáveis ambientais deste meio. Atualmente, diante de um cenário cada vez mais competitivo, as decisões tomadas no processo de planejamento se tornam ainda mais importantes.

O planejamento estratégico da empresa é a primeira etapa do processo de gestão e deve interagir com o ambiente externo de forma permanente, mediante o estabelecimento de possíveis cenários e análise das variáveis ambientais internas e externas da empresa, sendo que externamente devem-se avaliar quais são as oportunidades e aproveitá-las, bem como observar e evitar as ameaças, internamente deve-se analisar os seus pontos fortes de forma a aproveitá-los e revitalizá-los, assim como superar os pontos fracos. Nesta etapa ocorre a

elaboração do plano estratégico que servirá com um guia para as etapas seguintes do processo de gestão da empresa, como o planejamento operacional.

O Sistema de planejamento estratégico se baseia na missão, nas crenças e valores e no modelo de gestão da empresa, dependendo também de certa forma pela responsabilidade social perante o meio-ambiente, e é alimentado por um sistema de informações acerca das variáveis ambientais existentes, traçando um plano de ligar a situação atual da empresa à situação desejada.

O processo de planejamento pode estar relacionado a empresa como um todo, bem como a uma determinada área da mesma, neste processo as informações fornecidas pelo sistema de informações são processadas, de forma que é feita a projeção dos possíveis cenários, avaliam-se as ameaças e as oportunidades e se detecta os pontos fortes e fracos da organização. Enfim, o produto final deste processo é o plano estratégico da organização, neste plano são determinadas as diretrizes estratégicas, em que se definem as políticas e os princípios a serem adotados, bem como os objetivos a serem alcançados. O plano estratégico serve de base para o plano operacional, ou seja, determina quais os caminhos a percorrer para alcançar os objetivos desejados.

De acordo com as definições de vários autores apresentadas na presente pesquisa, a controladoria possui as mesmas funções da contabilidade, porém a contabilidade tradicional está focada em fatos passados, quase que exclusivamente voltada a atender o fisco, já a controladoria tem seu foco no futuro, no objetivo de alcançar uma situação desejada. Para isso, a controladoria se utiliza de dois instrumentos: Processo de Gestão e Sistema de Informações. O Processo de Gestão tem as funções de avaliar, identificar e encontrar alternativas, é nesta etapa que se tomam decisões, é baseado no modelo de gestão da empresa, e como se trata de um processo, possui várias etapas, sendo: Planejamento estratégico – determinação do plano estratégico, Planejamento Operacional – realização de planos alternativos para a execução do plano estratégico, Programação – ordenação das atividades a serem desenvolvidas, Execução – acontecimento das ações, e Controle – verificação se os objetivos estão sendo atendidos.

No processo do Sistema de Informações há a inclusão dos dados no sistema, e a saída ou o produto são as informações, no processo de transformações

de dados em informações há três subsistemas: Sistema de Identificação, Sistema de Mensuração e Sistema de Acumulação, assim os dados são identificados, mensurados e acumulados, e então transformados em informações. Este Sistema de Informações serve de apoio ao planejamento estratégico, pois tem a função de fornecer as informações necessárias para tal, em tempo hábil, as informações podem ser tanto financeiras, quanto gerenciais, por isso diga-se que o Sistema de informação tem de estar de acordo com as estratégias da organização.

Conforme definido por diversos atores o lucro econômico é considerado como a “melhor medida de eficácia da empresa”, pois ele permite a mensuração do valor da empresa a qualquer momento, bastando definir o momento inicial e final de um período determinado e comparar o valor acumulado dos recebimentos líquidos futuros nestes dois momentos (inicial e final), deve-se também avaliar o bem individualmente e dentro de um contexto, como por exemplo, um veículo em que pode se comparar o valor do seu uso em um dado período e valor de uma possível venda do mesmo neste período, avaliando qual seria mais vantajoso, bem como avaliar este resultado econômico utilizando todo o ativo.

Entre as diversas características do lucro econômico podemos destacar: maior subjetividade em vistas ao lucro contábil, utilização do valor presente do patrimônio líquido para sua apuração, ativos avaliados pelo valor presente do fluxo de benefícios futuros, o lucro é derivado do aumento do Patrimônio Líquido da empresa, dá destaque aos valores, reconhece tanto os ganhos realizados quanto os não realizados, efetua ajustes devido a alterações nos níveis de preços dos bens na economia, o lucro é “amarrado” à condição de aumento de riqueza independente da distribuição de dividendos, reconhece o goodwill, utiliza regras e critérios econômicos e não dogmáticos.

Gestão é o ato de gerenciar, administrar, e é responsável pelo alcance da eficácia da organização, considerando, então, que o lucro é a melhor medida de eficácia da empresa, temos a gestão por resultados, que se trata de um processo de gestão baseado em resultados, sendo este um novo conceito que se preocupa com o porque administrar e não mais com o como administrar, neste modelo se leva em consideração que a continuidade, um dos princípios básicos, só estará garantida quando as suas atividades forem capazes de se suprir, ou seja, de gerar lucro

suficiente para a reposição dos ativos gastos no processo de realização destas atividades.

O Modelo de Gestão Econômica – GECON é um modelo de gestão baseado em resultados e o seu objetivo é a otimização da organização como um todo, mediante a intensificação das capacidades dos gestores e melhoria do trabalho em equipe, melhorando assim a capacidade de raciocínio e comunicação dos integrantes desta equipe, no intuito de melhorar a produtividade e a eficiência operacional. Este modelo mantém um Sistema de Gestão e um Sistema de Informações.

O Sistema de Informações do GECON trata tanto as informações econômicas e financeiras quanto as operacionais e serve de suporte aos gestores de todas as áreas da empresa, ou seja, a informação é tratada nas dimensões: operacional, financeira, econômica e patrimonial, sendo este sistema dividido em: subsistema de informações sobre variáveis ambientais – auxilia os gestores no que concerne as informações do ambiente externo, muito útil na fase de planejamento estratégico, subsistema de Informações sobre resultados econômicos – auxilia nos processos de pré-planejamento e planejamento gerando informações sobre os resultados econômicos das alternativas simuladas, subsistema orçamentário – gera informações sobre os eventos planejados e ajuda na fase de planejamento operacional, e o subsistema de informações de resultados realizados – utilizado na fase do controle gerando informações dos resultados econômicos realizados.

O Sistema de Gestão do Modelo GECON assim como todo sistema de gestão se baseia na missão, crenças e valores da organização, tem as seguintes fases: planejamento estratégico – determina as diretrizes estratégicas, pré-planejamento operacional – gera um conjunto de alternativas operacionais aprovadas, planejamento operacional de médio e longo prazo – que aprova um plano operacional visando a otimização dos resultados no período, planejamento operacional de curto prazo – gera o plano operacional de curto prazo replanejando ações mediante novas variáveis, execução – cumpre objetivos estabelecidos na etapa anterior, e controle – aplica ações corretivas caso necessárias.

O GECON busca a otimização do todo e acredita que isso só é possível mediante a otimização das partes, portanto, para alcançar a eficácia empresarial

deve se obter a eficácia de cada uma de suas áreas. Então a mensuração do resultado, neste modelo, é efetuada a cada transação que ocorre. Procura-se a correta mensuração do lucro e do patrimônio da empresa, considerando que o valor do patrimônio líquido da empresa deve ser expresso pelo quanto realmente vale, e não pelo que custou. Assim, cada unidade do ativo e do passivo é medida de forma individualizada, bem como de forma geral, e pode ser mensurada a qualquer momento.

Neste modelo, no lugar do centro de custo utilizado em geral, utiliza-se o centro de resultado. No processo de mensuração são utilizadas quatro dimensões já citadas: operacional, financeira, econômica e patrimonial.

A mensuração no GECON, ainda se utiliza de dois instrumentos: preço de transferência – valor pelo qual um bem é fornecido de uma área da empresa para outra, e custo de oportunidade – menor valor pelo qual uma área da empresa recebe um bem de outra.

Assim como são mensurados, os eventos também são avaliados, individualmente, ou seja, cada gestor terá os seus resultados e desempenhos comparados com o que foi planejado.

O ato de avaliar desempenhos dependerá dos conceitos adotados para isso, irá avaliar os acontecimentos no sentido de sua importância e qualidade, se serão necessárias mudanças, quanto resta para alcançar os objetivos, auxiliando assim ao entendimento das situações pelas quais a empresa passa, devendo, portanto, ocorrer em todas as fases da gestão, bem como, estar de acordo com as estratégias adotadas pela organização. É imprescindível que tanto a mensuração, quanto a avaliação de desempenhos sejam corretamente executadas, pois assim, as decisões tomadas pelos gestores será a mais acertada possível.

## 5 CONCLUSÃO

Este trabalho objetivou identificar a contribuição do modelo GECON e a sua utilização na Controladoria.

O trabalho foi elaborado por meio de levantamento bibliográfico sobre questões relacionadas ao tema e aos objetivos específicos da pesquisa, principalmente ao GECON.

Através deste foram destacados os instrumentos fundamentais do Modelo de Gestão Econômica – GECON, sendo eles o Processo de Gestão e o Sistema de Informações.

Destacados estes instrumentos, foram identificadas as etapas do Processo de Gestão. Assim, evidenciamos a etapa do planejamento estratégico onde se faz a análise do ambiente interno e externo e se determina as diretrizes estratégicas da empresa (políticas e normas a serem seguidas) gerando como produto final o plano estratégico. A etapa seguinte é o pré-planejamento operacional que aprova alternativas operacionais para a realização do plano estratégico, no planejamento operacional de médio e longo prazo se aprova um plano operacional para a otimização dos resultados no período, no planejamento operacional de curto prazo é aprovado um plano operacional para um prazo mais curto diante das variáveis que surgem no período. Em seguida vem a etapa de execução que é quando as tarefas são executadas, e por último a etapa do controle que tem a função de avaliar as tarefas cumpridas e quando necessário aplicar ações corretivas.

Ao descrever o Sistema de Informações pode-se verificar que o mesmo trata tanto das informações financeiras quanto não financeiras, servindo de suporte aos responsáveis por todas as áreas da empresa. E trata das informações nas dimensões: operacional, financeira, econômica e patrimonial. Verificou-se que o Sistema de Informações está dividido em subsistemas que servem de apoio aos administradores, sendo eles: subsistema sobre variáveis ambientais que gera informações sobre o ambiente externo e deve ser utilizado principalmente na fase do planejamento estratégico, subsistema de Informações sobre resultados econômicos que é útil na fase de pré-planejamento e planejamento informando resultados econômicos das alternativas simuladas, subsistema orçamentário que informa a

respeito dos eventos planejados e é utilizado na etapa de planejamento operacional, e o subsistema de informações de resultados realizados que é útil para a etapa do controle, pois gera informações dos resultados econômicos realizados.

No Modelo GECON a Mensuração do Resultado Econômico é realizada a cada transação, e da mesma forma ocorre com a Avaliação de Desempenhos e Resultados, o que demonstra a preocupação do modelo com maximização do resultado individualmente, visando a otimização total. Então a eficácia da empresa é mensurada e deve ser gerada na etapa de avaliação de desempenhos.

Conclui-se, respondendo ao problema de pesquisa que o Modelo GECON propicia uma visão sistêmica da empresa, exigindo a maximização dos resultados em cada área de maneira isolada, para que assim haja a otimização da empresa como um todo, sendo esta a sua contribuição para a Controladoria.

Desse modo, verificou-se que os instrumentos do modelo GECON atendem as necessidades da Controladoria, sendo, portanto, confirmada a primeira hipótese desta pesquisa e, em consequência, rejeitada a segunda hipótese, a qual afirmava que o modelo GECON não é suficiente para atender as necessidades da Controladoria.

### **Considerações Finais**

Recomenda-se que sejam realizados trabalhos futuros que busquem identificar os aspectos positivos e negativos da informatização para a Controladoria, bem como os impactos da aplicação do Modelo de Gestão Econômica – GECON para a gestão baseada em resultados.

## REFERÊNCIAS

ACEVEDO E NOHARA, Claudia Rosa e Jouliana Jordan. **Monografia no curso de administração**: guia completo de conteúdo e forma. Inclui normas atualizadas da ABNT, TCC, TGI, trabalhos de estágio, MBA, dissertações, teses. – 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2007

ANGELONI E MUSSI, Maria Terezinha e Clarissa Carneiro (organizadoras) Ademir Dutra... [et al]. **Estratégias: formulação, implementação e avaliação**: o desafio das organizações contemporâneas. – São Paulo: Saraiva, 2008.

BERTO E NAKAO, Marco Antonio e Silvio Hiroshi. **Aspectos do modelo de simulação de resultados na abordagem do gecon**. 2005. Disponível em: [WWW.gecon.com.br/Publicacoes/PublicacaoGECON00007.pdf](http://WWW.gecon.com.br/Publicacoes/PublicacaoGECON00007.pdf), último acesso em 20/08/2010 as 00:32 hs.

BEUREN, Ilse Maria organizadora e colaboradora; colaboradores André Andrade Longaray, Fabiano Maury, Raupp, Marco Aurélio Batista de Sousa, Romualdo Douglas Colauto, Rosimere Alves de Bona Porton. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. – 3. Ed. – 2. Reimpr. – São Paulo: Atlas, 2008. 195 p. p. 136

BIO, Sérgio Rodrigues. **Sistemas de informação**: um enfoque gerencial. São Paulo: Atlas, 1985.

CATELLI, Armando (Coordenador). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. – 2. Ed. – 7. Reimpr. – São Paulo: Atlas, 2009. 570 p.

CERVO E BERVIAN, Amado Luiz e Pedro Alcino. **Metodologia científica**: para uso dos estudantes universitários. – 3. Ed. São Paulo, McGraw-Hill do Brasil, 1983. 249p.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria (sic.) geral da administração**: uma visão abrangente da moderna administração das organizações. – 7. Ed. Ver. E atual. 7ª reimpressão. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003. 634 p.

CORREA E HOUMEUX JUNIOR, Hamilton Luiz e Flavio. **Sistemas de Mensuração e Avaliação de Desempenho Organizacional**: Estudo de casos no Setor Químico do Brasil. Publicado na Revista Contabilidade e Finanças. USP. - São Paulo, v. 19 n. 48 p. 50-64 setembro/dezembro 2008.

DALLEDONNE, Jorge. **Gestão de serviços**: a chave do sucesso nos negócios. Rio de Janeiro: Senac Nacional, 2008. 152p. Disponível em: Google Books, acessado em 22/09/2010 as 10:02 hs.

FERNANDES, José Luiz Nunes. **O modelo de Mensuração do Sistema de Gestão Econômica – GECON**: como uma efetiva resposta para a área da Controladoria. Belém, 2004.

FIGUEIREDO E CAGGIANO, Sandra e Paulo Cesar. **Controladoria: teoria e prática**. – 4. Ed. – São Paulo: Atlas, 2008. 299 p.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral**. 23 ed. – São Paulo: Atlas, 1996.

GIL, Antonio Carlos, 1946. – Como elaborar projetos de pesquisa. – 4. Ed. – São Paulo: Atlas, 2002.

LAKATOS E MARCONI, Eva Maria e Marina de Andrade. **Metodologia Científica**. 4. Ed. - São Paulo: Atlas, 2004.

LAKATOS E MARCONI, Eva Maria e Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos**. – 6. Ed. – São Paulo: Atlas, 2001.

LOZECKY, Jeferson. **Mensuração do Resultado. Publicado na Revista Contemporânea de Contabilidade**. - Ano 01, Volume 01, Número 01 JAN/JUN 2004, disponível em: [http://www.rcc.ufsc.br/edicao1/documentos/artigo\\_5.pdf](http://www.rcc.ufsc.br/edicao1/documentos/artigo_5.pdf), acesso em: 10 de outubro de 2010 as 09:24 hs

MOSIMANN E FISCH, Clara Pellegrinello e Sívio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. – 2. Ed. – São Paulo: Atlas, 2008. 137 p.

NORBERTO, Wilander Roger. **Modelo de Gestão com base na contabilidade gerencial: estudo de caso na empresa Juifer**. – Juína, 2009. 69 fls.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Sistemas de informações gerenciais: estratégicas, táticas, operacionais**. – 12. Ed. – São Paulo: Atlas, 2008. 299 p.

OLIVEIRA, Rodrigo Torres Araújo. **Balanced Scorecard aplicado em cooperativas de crédito: um estudo de caso na SICREDI UNIVALES**. – Juína, 2009. 71 fls.

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

RUIZ, João Álvaro, 1928 – **Metodologia científica: guia para eficiência nos estudos**. -- 3. ed. São Paulo, Atlas, 1991.

SANTOS E PONTE, Edilene Santana e Vera M. **Gestão Econômica: Um Modelo para a Integração Sistêmica da Empresa**. V Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custo. 1998. Disponível em: [www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?id\\_texto=254](http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?id_texto=254), último acesso em 12/10/2010.

SANTOS, Roberto Vatan. **Gestão Econômica (GECON): Novos Desafios da “Controladoria” na Gestão Empresarial**. 1997. [www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?id\\_texto=199](http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?id_texto=199), último acesso em 05/10/2010.

SCHIER, Carlos Ubiratan da Costa. **Controladoria como instrumento de gestão**. – Curitiba: Juruá, 2005. Disponível em: Google Books, acessado em 22/09/2010 as 9:43 hs.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses. – 2. Ed. – 2. Reimpr. – São Paulo: Atlas, 2008.

TELES E VARTANIAN, Egberto Lucena e Grigor Haig. **Sistemas de Informações e a Controladoria**. Publicado na Revista Brasileira de Contabilidade, Ano XXVII, nº 12, Julho/Agosto, 1998.

VASCONCELOS, Ana Lúcia Fontes de Souza. **Uma experiência de avaliação dos impactos da formação de capital humano em programas sociais**: o caso do Programa de Liderança e Desenvolvimento Social (SLDS) no Nordeste Brasileiro. – Recife: Ed. Universitária da UFPE, 2008. 276 p. – p. 66. Disponível em Google Books, acessado em 23/09/2010 as 14:55 hs.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em Administração**. 5ª Ed. – São Paulo: Atlas, 2005.

VIEIRA E SILVA, Patrícia Aparecida e José Alberto Teixeira da. **Controladoria Estratégica**: Focando o Futuro da Organização. Publicado na Revista Pensar Contábil – Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro. – Ano VII, Nº 27, Fev/Abr, 2005. P. 34-39.

YOKOMIZO, Cesar Akira. **Avaliação de Desempenho Organizacional**: Um Estudo Exploratório em Empresas Brasileiras de Desenvolvimento de Software. Tese de Mestrado. – São Paulo, 2009.