
MITOLOGIAS: CONTROLADORIA, RESULTADO ECONÔMICO E TRANSCENDÊNCIA

MYTHOLOGIES: CONTROLLERSHIP, ECONOMIC RESULTS AND TRANSCENDENCE

Amaury de Souza Amaral

Professor Doutor Departamento de Ciências
Contábeis, Atuariais e Métodos Quantitativos
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
(PUCSP) São Paulo, Brasil
Telefone: 11 23481500
E-mail: asamaral@pucsp.br

Anderson Freitas dos Santos

Mestre Universidade Nove de Julho (UNINOVE)
São Paulo, Brasil
Telefone:
E-mail: anderson.freitas@w2kconsulting.com.br

Recebido: 26/08/2021 Aprovado: 24/03/2022
Publicado: 30/08/2022

Antonio Benedito Silva Oliveira

Doutor Faculdade de Tecnologia Osasco (FATEC)
Professor Curso de Gestão Financeira
São Paulo, Brasil
E-mail: antonio.oliveira45@fatec.sp.gov.br

RESUMO

Nos gráficos de planejamento de negócios é possível observar que muitos deles terminam no "vale da desilusão". Algumas vezes o plano ou as decisões tomadas não conduzem ao sucesso ou evitam o fracasso. Este estudo envolve um assunto amplamente discutido no meio acadêmico, contudo de outro ponto de vista, procura demonstrar a visão das funções da controladoria dentro de uma organização. Após um extenso trabalho de pesquisa, abrangendo diversos autores sobre o tema, verificamos que a relevância das funções de controladoria por parte dos profissionais e estudantes deste assunto merece uma revisão crítica. Elas induzem os iniciantes a uma visão exagerada do papel da função de controladoria. É importante enfatizar o controle do planejamento e da sua execução, empregando diversas ferramentas projetadas pela função da controladoria. Nota-se o significado considerável para o sucesso ou fracasso e, portanto, é uma base importante para o sucesso de uma entidade. Contudo, não é a única. Este trabalho visa expandir a área do conhecimento dos estudantes e dos demais protagonistas sobre a função de controladoria, ajudando-os a saírem da 'zona de conforto' das definições dogmáticas e os convidam para uma reflexão sobre o tema. Para aqueles que trabalham ou estudam o assunto é, portanto, uma forma de desmistificar a crença de que os métodos e práticas da função de controladoria são a única forma de resolver o descontrole dentro de uma entidade. Lembre-se que: uma entidade é um organismo vivo e complexo. Uma parte dela é tangível e visível, possibilitando com alguma facilidade controlar, criar métricas e/ou fazer inferências, por fim gerenciar suas funções. Por outro lado, existe um conjunto significativo e, frequentemente mais substancial com espectro menos tangível e por vezes obscuro, na oposição da visão tradicional de Finanças e da Contabilidade. Similarmente ao funcionamento da parte

submersa de um *iceberg* o qual, na realidade move o imenso bloco de gelo, conduzindo na marcha dos negócios ao sucesso ou não.

Palavras-chave: Controladoria. Controlador. Tomador de decisão. Desenvolvimento de negócios. Parceiro de negócios. Desmistificar a controladoria.

ABSTRACT

In business planning charts, it is possible to observe that many of them end up in the "valley of disappointment". Sometimes the plan or the decisions taken do not conduce to success or avoid failure. This study involves a vastly discussed subject, however from another point of view, it exhibits the vision of controlling functions in an organization. After an extensive research work, which covered various authors of the theme, we verified that the Controlling function's relevance by the professionals and students of this subject deserved a critical review. Therefore, they induce who is starting those studies to an exaggerated view of the role of controlling. It is important to emphasize that the planning and execution control, employing the various tools designed by the controlling function, have a considerable significance for the success or failure, thereby one of the cornerstones of a successful entity. However, it is not the only one. This work aims to expand the area of the students' knowledge about controlling function, helping them extrapolate the comfort zone by conducting them to think outside the box. For those who work or study the subject, it is therefore a way to demystify the false belief that the methods and practices of the controlling function are the only way to solve the disorder within an entity, remembering them that: an entity is a living organism. A part of it is tangible and visible, so it is possible, with some facility, to manage, create metrics, and study. However, there is a significant and often more substantial set than this visible part, less tangible and sometimes obscure to the traditional vision of finance and accounting. This part, compared to the submerged part of an "iceberg", can lead the entity to success or failure.

Keywords: Controlling. Controller. Decision Maker. Business development. Business partner.

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho é um breve estudo que visa colocar em discussão algumas interpretações, que representariam aproximações ingênuas do papel e do poder da controladoria em uma entidade. Poderia a controladoria garantir a sobrevivência de uma empresa? Poderia ela assegurar os resultados positivos (lucro)? A controladoria é capaz de identificar todos os problemas de uma entidade? E, por conseguinte, nortear as melhores decisões? Ausência de orçamento e planejamento financeiro implicaria impedir a prosperidade de uma entidade?

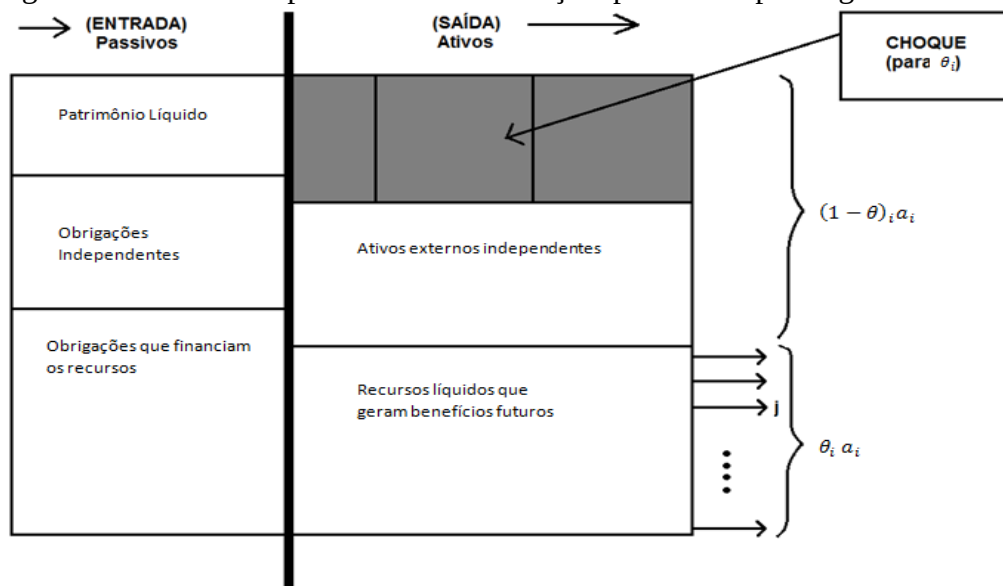
AFINAL O QUE É CONTROLADORIA?

Muito ampla é a discussão a respeito da definição da Controladoria. Diversos são os autores que descrevem visões bastante distintas que dificultam a delimitação do que é de fato a controladoria. As referências mais observadas retratam a Controladoria como: (i) uma função dentro de uma organização que passa por planejamento e controle; (ii) um departamento de uma organização ou, com muitas discussões e sem consenso, (iii) uma evolução das atividades da contabilidade, sobretudo da contabilidade gerencial; ou ainda (iv) uma ciência de estudo, que envolvem disciplinas das ciências contábeis, administrativas, estatísticas entre outras. Assim como observado por Oliveira (2015, p. 60) “permeia uma discussão sobre a Controladoria ser ou não uma Ciência”. Cabe ainda lembrar que muitas dessas definições ficam aquém da discussão das reais características das firmas, dos fatores extrínsecos que extrapolam os limites do seu controle, como citado por Penrose (2006):

Após uma discussão das características da firma mercantil, de suas funções e dos fatores que influenciam o seu comportamento, voltar-nos-emos para um exame das forças inerentes à natureza das firmas, e que simultaneamente criam possibilidades, proporcionam os fatores indutores e limitam a taxa de expansão que elas podem empreender, ou até planejar e empreender, num dado intervalo de tempo (Penrose, 2006, p. 36).

Mas que interações são essas capazes de afetar um plano de negócio da empresa, a ponto de não se tornar previsível? Lembremos inicialmente que uma empresa faz parte de uma imensa rede complexa submetida a ondas de choques que se propagam em ciclos econômicos. Podemos citar uma empresa tomadora de empréstimos para reinvestimento. Caso os juros de seus passivos, propagados em rede, aumentem, há uma grande possibilidade de que seus investimentos serão reduzidos em seus ativos, e em decorrência, os passivos conectados a essa empresa também serão afetados (*ibidem*, p. 36).

Figura 1 – Ondas de impacto sobre um balanço representado pela região sombreada



Ondas de impacto sobre um balanço representado pela região sombreada. Fator a_i é a multiplicidade que o ativo é potencializado.

Fonte: Modificado Robert May - Santa Fe Institute (2012).

A palavra controle, por sua vez, tem como elemento mais condizente as atividades financeiras e econômicas, com a ideia de fiscalizar, contudo outros significados podem trazer interpretações bastante abrangentes para a compreensão do termo Controladoria. Para o dicionário Michaelis, controle pode ser entendido como: “Ato de dirigir qualquer atividade, fiscalizando-a e orientando-a do modo mais conveniente”. Na mesma linha, no dicionário Priberam observa-se: “Ato de dirigir um serviço orientando-o do modo mais conveniente”. Entrementes, Penrose (2006) aduz que o crescimento de uma empresa pode estar fora de um controle:

O contínuo crescimento de uma firma mercantil moderna pode, a meu ver, ser mais utilmente considerado como a contínua expansão do âmbito e da natureza de uma organização, na qual o papel dos proprietários pode ou não ser relevante, e da qual até a ‘administração central’ (ou o empresário) constitui apenas uma parte, embora muito importante (Penrose, 2006, p. 39).

Em outro contexto, o da administração pública, a controladoria é comumente associada a órgão de fiscalização e proteção do patrimônio, com atividades relacionadas a combate à fraude, auditoria e

transparência, esse último se relaciona com a publicação dos informes financeiros, o que dá, na ótica da administração pública, a função típica da área das Ciências Contábeis.

Todavia, a abordagem mais difundida em relação à controladoria, nas publicações relacionadas, reporta as suas funções principais no escopo de planejamento, controle e suporte às decisões da administração das organizações.

Noutra linha, a do pensamento funcional, “como órgão administrativo”, objetiva garantir informações adequadas do processo decisório, colaborando com os gestores, no sentido de permitir o desenvolvimento da eficácia empresarial” (Mosimann; Fisch, 1999). Na mesma esteira:

A Controladoria está diretamente integrada com todas as áreas de uma organização. E é através da elaboração e do acompanhamento de relatórios gerenciais, econômicos e financeiros, que auxilia e possibilita aos gestores uma maior confiabilidade e segurança na tomada de decisão (Monteiro, 2015, p. 72).

Dessa forma, para esse estudo, adotamos a visão integral de controladoria na transcendência dos conceitos, para além da visão dogmática. Não se busca aqui uma definição axiomática do que venha a ser controladoria, mas entendê-la como uma variável relevante para o desempenho de uma firma. Persegue-se então a definição do que venha ser uma firma: “uma unidade básica de organização de produção em uma economia estruturada em instituições complexas que influenciam a vida econômica e social de diversas maneiras” (Penrose, 2006, p. 41).

Como em uma equação em que o lado esquerdo influencia o lado direito e, de forma circular o recíproco. Essa é a visão moderna de natureza do sistema econômico, um sistema complexo. Penrose (2006) foi além das definições ao afirmar que existe uma diferença entre competência empresarial de competência administrativa: “Em muitos ramos e campos, há um número considerável de firmas que têm funcionado com sucesso durante várias décadas sob uma administração competente e imaginativa, mas que se contiveram em aproveitar plenamente suas oportunidades de expansão” (ibidem, p. 75). Por seu turno, outras foram classificadas como capazes de alterar as condições dos seus entornos proporcionando um ambiente necessário ao seu sucesso e operam na certeza de que o entorno é independente de suas atividades (ibidem, p. 85). Seria a associação das competências administrativas com as oportunidades existentes que se apresentam nos fatores preponderantes para o real crescimento.

a. QUAL O PAPEL DA CONTROLADORIA?

É incontestável a importância do papel da controladoria numa organização, suas atribuições são vistas de diferentes formas, porém é unânime a interpretação da contribuição da controladoria como suporte na tomada de decisões que implica em maximizar os seus resultados quando da busca dessa capacidade de modificação do seu entorno e das oportunidades disponíveis.

Assim como observado por Castro (2012, p. 4), que destacou as principais atribuições da controladoria como “coordenar a gestão econômica do sistema empresa, dar suporte à tomada de decisão e atuar em conjunto com outras áreas”.

Para Schmidt e Beuren (2002, p. 22) “a controladoria tem a função de coordenar os esforços dos gestores... gerando informações relevantes, fidedignas e tempestivas para a tomada de decisões”.

Nesta leitura, corroborando com a ideia dos autores, observa-se a importância da controladoria no processo decisório, por meio dos diversos instrumentos criados pela função. Castro (2012) resumiu sua obra, baseado em análise de diversos autores, a função da controladoria, em seu trabalho descrito como a função “planejamento; controle; fornece informações; função contábil” e também cita funções adicionais, mas limitada a empresas menores, o que faz entender que essas são as responsabilidades da controladoria e que as funções adicionais restritas a empresas menores se dão pelo acúmulo de atividades das pessoas que nela trabalham.

Em suma, podemos agrupar o papel da controladoria nas funções de: Planejamento e Orçamento, Controle e Monitoração e Apresentação dos resultados, que são basicamente funções cíclicas, ou seja, recorrentes em dados períodos. Adicionalmente, outras funções não cíclicas são endereçadas à controladoria e servem de apoio às funções cíclicas, como a Coordenação das atividades, criação de instrumentos para a avaliação e motivação *dos stakeholders*.

b. CONTROLADORIA NA ESTRUTURA DA FIRMA

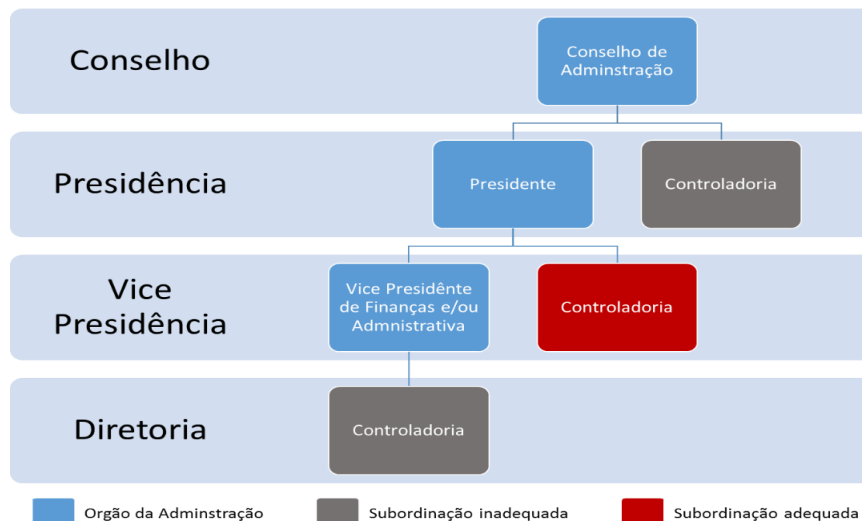
Como dito, a controladoria muitas vezes é vista como uma unidade organizacional formada por um grupo de pessoas com hierarquia própria e liderada por um profissional intitulado *Controller*, remetendo a ideia de um “controlador”. Sob essa ótica, muito se discute a respeito da posição hierárquica dessa estrutura ressaltando-se seus aspectos funcionais no processo decisório. O fato é que essa unidade organizacional está subordinada a níveis importantes no que diz respeito à tomada de decisão e processo de controle de um negócio. Como observado por Borinelli (2006, p. 211) “a controladoria está ligada diretamente à alta administração da organização”. O autor da tese ainda delimita quatro configurações para a subordinação da controladoria: (i) a Presidência; (ii) a Vice-Presidência de Finanças, (iii) a Vice-presidência administrativa e financeira; e (iv) ao Conselho de Administração. O autor defende a ideia de que a controladoria deve ter independência e dessa forma não poderia ser subordinada a outra função que não fosse à presidência. Para o autor,

[a] segunda possibilidade, de a Controladoria dever estar subordinada à Vice-Presidência de Finanças, considera-se que ela não é adequada assim como [a] possibilidade, subordinar o órgão Controladoria à Vice-Presidência Administrativa e Financeira ... não é adequada (ibidem, p. 211).

Seguindo o seu estudo, a Controladoria não poderia estar subordinada a outro órgão que não a Presidência, de modo que “discorda-se dos autores em posicionar o órgão Controladoria subordinado ao Conselho de Administração” (ibidem, p. 213). Em sua defesa o autor esclarece que a controladoria tem por objetivo atuar junto ao processo de gestão e participar com responsabilidade nas tomadas de decisão. O diagrama a seguir apresenta a sua visão a respeito da posição hierárquica da controladoria.

Portanto, é bastante clara a relevância da controladoria aos estudos relacionados. Outras formas são apresentadas, como no caso de uma grande empresa no setor de telecomunicações que em meados de 2010 possuía uma estrutura de controles intitulada Controle de Gestão. Essa estrutura, assim como preconizado em alguns estudos, possuía um departamento com Diretores, Gerentes, Coordenadores e Analistas. Contudo, além dessas estruturas, em cada departamento havia os denominados *Key Account*, ou melhor dizendo, os representantes do controle de gestão. Esses, por sua vez, tinham a função de atuar com a responsabilidade de coletar os dados do departamento seguindo os padrões estabelecidos pela controladoria. Claramente divulgado e de conhecimento de todos na organização. Assim, em cada departamento, como RH, Engenharia, Manutenção etc., havia um representante da controladoria. Nessa linha, Horngren (2006, p. 14) afirma: “Em muitas organizações, os *controllers* têm um papel ascendente como ‘consultores internos’, ajudando os gestores a obterem informações relevantes para suas decisões”.

Figura 2 – Diagrama da hierarquia da controladoria na organização

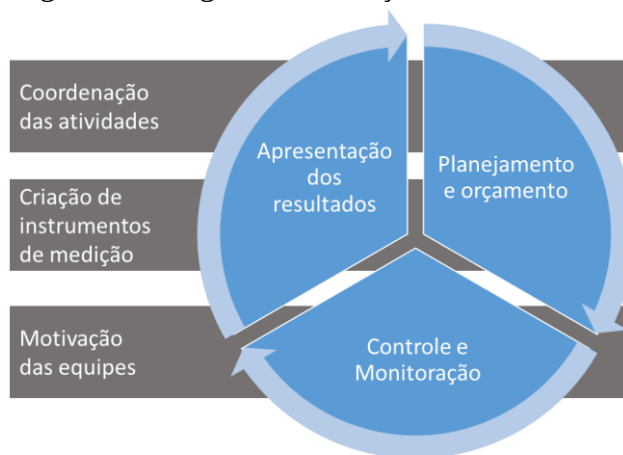


Fonte: Borinelli (2006) – Elaborado pelos autores.

c. AS FUNÇÕES TEÓRICAS DA CONTROLADORIA E DO *CONTROLLER*

Compreendendo o papel da controladoria, entende-se o seu arcabouço como uma divisão de funções cíclicas, que se constituem de atividades repetitivas ao longo de um período, ordenada de forma cronológica de execução e adicionada às atividades de suporte, são aquelas necessárias para permitir a realização destas mesmas atividades cíclicas. O diagrama a seguir ilustra a relação desse arcabouço.

Figura 3 – Diagrama das funções da controladoria.



Fonte: Elaborado pelos autores (2016).

Nos entroncamentos dos conjuntos de funções, trataremos primeiramente das funções de suporte, por conta das dependências dessas para as funções cíclicas.

- Coordenação das atividades. Considerando a controladoria como um departamento com um grupo de trabalho de funcionários, cabe ao responsável do departamento coordenar as atividades, estabelecer os cronogramas e a definição dos recursos materiais e humanos requeridos entre as diversas áreas.
- Criação de instrumentos de medição. A ideia do monitoramento é associada à medição de curso. Em geral, com uso avançado das tecnologias, a criação de medidores torna o trabalho de mensuração mais rápido, contudo é a análise desses medidores que darão o suporte

- necessário à tomada de decisão. Como mencionado por França (2011, p. 47) os indicadores “medem uma determinada atividade as quais são passíveis de medição, permitindo por sua vez que sejam checadas, e por consequência, administrada pelas empresas”.
- iii. **Motivação das equipes.** Como responsável por departamento, cabe ao profissional que coordena as atividades da controladoria, comumente denominado *Controller*, ter a capacidade de motivar as equipes: é importante que “este profissional domine outros requisitos além daqueles obtidos em sua formação técnica, tais como gerenciamento de pessoas que inclui saber recrutar o profissional para a posição, motivar equipe, gerenciar conflitos, além de direcionar o grupo para o objetivo empresarial” (Oliveira, 2012, p. 81).
 - iv. **Planejamento e Orçamento.** “Orçamento é na realidade um plano financeiro para se implantar a estratégia da empresa para determinado exercício” (Frezatti, 2008). De forma reducionista, a ideia de orçamento parte do pressuposto do planejamento financeiro, atividade da qual é essencial o trabalho da controladoria. O planejamento divide-se em algumas etapas, iniciando no plano estratégico, plano orçamentário, segregando-se em etapas, operacional e financeira, e controle orçamentário. Diz o autor que o orçamento possui um viés temporal, num determinado exercício.
 - v. **Controle e Monitoração.** O controle é o acompanhamento ou monitoramento da realização do planejamento. Nas palavras de Frezatti (2008), “O termo controle tem sido utilizado de maneira enfática, pois, na verdade, o que se pretende no universo empresarial é garantir que decisões tomadas realmente ocorram”. O que se busca com o controle é acompanhar o planejamento e tomar ações para direcionar os resultados obtidos aos resultados esperados no ato do planejamento, utilizando uma estrutura de indicadores.
 - vi. **Apresentação dos resultados.** Cabe à controladoria o papel de preparar, interpretar e analisar os fatos para apresentação desses à administração da organização e a demais envolvidos, como órgãos governamentais, acionistas ou público em geral. Dessa forma, é bastante comum a leitura de que cabe a controladoria prover informações para entidades externas à organização, e por essa razão, muitas vezes, a função do responsável da controladoria deve levar em conta as exigências das atuais legislações quanto à apresentação de resultados financeiros.

Não se pretende trazer aqui todos os conceitos das atividades tanto da controladoria como a do *controller*, mas ilustrar de forma peculiar a interligação desse conjunto de atividades, ou seja, naquilo que tais definições são prevalentes ou não, no entroncamento de tais conceitos. Estamos interessados na questão dos Mitos que se estabeleceram no conjunto destas definições, que passamos a descrever a seguir:

O QUE SÃO MITOS?

Obviamente, para melhor abrangência central desse estudo é importante compreender a visão depositada nele, nesse sentido faz-se relevante destacar alguns aspectos filosóficos da abordagem do tema.

Inicialmente cabe lembrar que o princípio norteador desse trabalho é discutir pontos relevantes do conhecimento daqueles envolvidos em Controladoria. De imediato, para tornar a discussão mais produtiva, assumiremos a segregação do conhecimento das verdades das crenças de falsas verdades.

Mas que verdades são essas? Conforme Shore (1993 apud Bottomore, 1993) os antropólogos do século XIX buscando a evolução e a difusão das culturas através dos tempos foram às origens na tentativa de interpretar os eventos históricos.

Contudo, no contraponto, Malinowski afirmou que o mito presente na cultura primitiva, dentro da visão antropológica funcionalista, contemplou a realidade como um todo ao resultar em um produto de fé que codificou e solidificou regras e moralidades grupais (Shore, 1993 apud Bottomore, 1993). Nesta esteira, já na vertente Estruturalista, Lévy-Strauss atribuiu aos mitos uma visão ampliada constituída em

um sistema cognitivo de oposição binária trazendo neste conjunto as contradições e princípios subjacentes inseridos no contexto das narrativas.

Noutro âmbito Georges Sorel (1906 apud Bottomore, 1993) entendia o mito como um ideário capaz de agregar pessoas em torno desse idealismo movido por uma causa.

Para Turner (1968 apud Bottomore, 1993) os mitos seriam uma espécie de fenômenos liminares que se estabilizam em espaços intermediários, ainda segundo Eliade (1957 apud Bottomore, 1993) aqueles inseridos no mito são transportados da realidade cotidiana para um plano em que o tempo é adimensional.

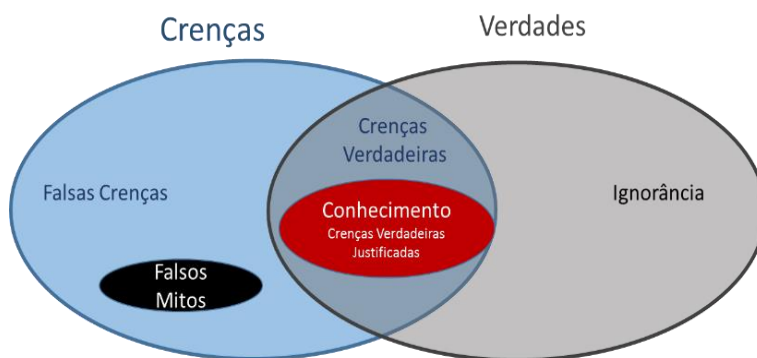
Cabe lembrar que os mitos não são exatamente verdades inflexíveis, mas adaptativos e que se recondicionam às novas mudanças e novos conhecimentos. Um exemplo disso são os nativos norte-americanos *achumawis*, habitantes do noroeste da Califórnia, na região do Vale do Rio Fall e o Rio Pit. Conforme o relato de 1928 de Istet Woiche a C. hart Merriam esse povo não acreditava, pelas suas tradições, que a terra girava em torno de si e ao redor do sol. Quando incorporam tais ideias logo acrescentaram-se a sua crença que isso era de fato verdade e por isso assumiram: “se o mundo não andasse não haveria vento” (Wilkinson, 2008, p. 14 e 15). Vemos assim que o mito reage à situação que o provocou incorporando novas crenças.

Entendendo que mito é uma crença, então o que seria de fato uma crença?

Para Platão em a República, a Crença seria o grau ou a forma de conhecimento que tem por objeto as coisas sensíveis pois ela contém uma adesão da realidade. Para Aristóteles a Crença não é eliminável da opinião, segundo ele “Não é possível que quem não tenha uma opinião não creia no que pensa”.

De lado oposto Kant considera a opinião com uma espécie de Crença. Em Crítica da Razão Pura, seção do Cânon da Razão, entendeu por C (conhecimento); “a validade subjetiva do juízo”, ou seja, que a verdade é imanente ao ser, está “na alma de quem julga”. Kant reconheceu três graus de C., inicialmente tem-se a opinião que é uma C. insuficiente tanto subjetiva como objetivamente; fé que uma C. insuficiente objetivamente, mas considerada subjetivamente; e ciência que uma C. suficiente tanto subjetivamente como objetivamente, ou seja, não há artefatos racionalizados da comprovação da verdade, de fato que uma C. pode ser verdadeira ou uma falsa verdade.

Figura 4 – Escopo dos Falsos mitos



Fonte: Elaborado pelos Autores (2016).

Por seu turno, os estudos trazidos pela teoria do conhecimento, também denominado como Epistemologia, apresenta o conhecimento como “crença verdadeira justificada” (Plastino, 2016); nesta vertente a teoria embasou-se no diálogo de Teeteto de Platão, (em grego, Θεαιτητος) é um diálogo platônico sobre a natureza do conhecimento. Em síntese, há Crenças verdadeiras e Crenças falsas (ou não verdadeira) assim como há verdades em que se acreditam e verdades que não se creem ou não é desconhecida e circula no âmbito da ignorância. O conhecimento, nesta teoria, necessita ser justificado

com dados e fatos que o comprova, caso contrário, o pensamento será uma C. ou mito, muito embora suficiente, que enquanto não comprovado, não são conhecimentos e, ainda que seja verdadeiro ou falso. Esse trabalho busca separar mitos que não fazem parte da verdade.

2 MITOS DA CONTROLADORIA

Compreendendo a visão dos mais diversos autores e estudiosos do tema, associado a discussões com profissionais envolvidos com a atividade de controladoria, observa-se um conjunto de pensamentos e crenças que exaltam o papel e as responsabilidades da controladoria em uma organização, podendo com isso confundir a visão de quem inicializa os estudos sobre o tema. Isto tudo, faz com que aqueles que iniciam os estudos da controladoria tenham dificuldades em avaliar outros métodos de gestão que não seja por meio de um robusto sistema de controladoria.

Mito 1: Garantia da sobrevivência da empresa

Alguns autores demonstram que o caminho mais assertivo para tomada de decisões em uma organização se dá por meio da controladoria com um grande fluxo de informações e que esse conjunto é essencial para se obter vantagens perante o concorrente ou assegurar a longevidade de uma organização. Entretanto, por mais eficiente que venha ser o trabalho executado pela controladoria, sua atividade por si só não pode assegurar esses objetivos.

A controladoria tem a função de coordenar os esforços dos gestores no sentido de garantir o cumprimento da missão da empresa e assegurar sua continuidade, gerando informações relevantes, fidedignas e tempestivas para a tomada de decisões dos gestores, ou seja, prover informações que induzam alcançar um resultado global sinérgico na busca da eficácia empresarial e garantir sua sobrevivência (SCHMIDT; BEUREN, 2002, p. 22)

Algumas leituras apresentam essa visão de forma mais subliminar, como observado por Figueiredo e Caggiano (2006, p. 26) “A missão da controladoria é zelar pela continuidade da empresa assegurando a otimização do resultado global”.

Nesse estudo, fica entendido que continuidade e sobrevivência partem do mesmo princípio contábil, que é exaurido quando “A situação-limite na aplicação do Princípio da CONTINUIDADE é aquela em que há a completa cessação das atividades da Entidade” (CFC, 2013). Contudo, a continuidade pode ser interpretada mesmo quando não há cessação total das atividades, mas redução significativamente ao ponto do patrimônio envolvido perder sua valia.

Na condição de Princípio, em que avulta o atributo da universalidade, a continuidade aplica-se não somente à situação de cessação integral das atividades da Entidade, classificada como situação-limite no parágrafo anterior, mas também àqueles casos em que há modificação nos 27 Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade volume de operações, de forma a afetar o valor de alguns componentes patrimoniais, obrigando ao ajuste destes, de maneira a ficarem registrados por valores líquidos de realização (CFC, 2013).

Mito 2: Assegurar resultados positivos ou lucros

Como pode um barco a remo, sem GPS, sem controles computadorizados de navegação, sem dados oceanográficos ou climáticos providos por satélites atravessar o oceano Atlântico, da África ao Brasil? Em 1984, Amyr Klink foi a primeira e única pessoa até então fazer uma travessia no Atlântico Sul, partindo da Namíbia em direção a costa brasileira, tendo desembarcado em Salvador na Bahia. Obviamente o seu planejamento e controle contribuiu ao feito, porém sem instrumentos avançados de navegação o brilhante navegador realizou a façanha. A inserção nas correntes marítimas de sua embarcação teria sido suficiente para os seus propósitos. Essa breve menção ao grande feito do navegador

tem por objetivo discutir sobre resultado. Seu objetivo, de fazer a travessia, fora alcançado, assim compreende-se que o resultado esperado foi atingido.

Há diversos tipos de classificações de entidades, mas, para delimitação desse trabalho, observamos dois tipos: Entidades sem fins lucrativos ou Instituições filantrópicas – Organizações Não Governamentais, e Entidades com fins lucrativos – empresas em geral.

Com vistas ao segundo grupo, das entidades com fins lucrativos, é notório que o resultado positivo represente o lucro da entidade. Entendemos por lucro um resultado positivo seja econômico ou financeiro que produz riqueza para a entidade na microdinâmica econômica. Algumas estratégias empresariais podem, em determinados momentos, não buscar unicamente o lucro, mas sim outras medidas para se determinar o sucesso ou fracasso, como exemplo a valorização de uma marca. Para delimitação desse estudo, entendemos por resultados o lucro econômico e/ou financeiro.

Algumas leituras deixam claro que a controladoria tem por missão assegurar o resultado positivo. Para Figueiredo e Caggiano (2006, p. 26) “A missão da controladoria é zelar pela continuidade da empresa assegurando a otimização do resultado global”. Em Catelli (2007 p. 150) “A missão da controladoria será: Assegurar a otimização do resultado econômico da Organização”. Contudo, não tem claro o quão tênue é a linha que separa esse resultado afiançado de uma corrente de oportunidades de mercado.

Nestes princípios ora discutidos é perceptível a visão dos autores de que a controladoria tem por missão e principal função assegurar o resultado positivo. Desta forma, há de se compreender que a ausência de resultado positivo é consequência da falha da controladoria. Sendo então a controladoria responsável por todos os eventos que inibiriam os resultados planejados.

Mito 3: Norteiam as melhores decisões

Para diversos autores a controladoria tem por responsabilidade induzir a tomada de decisão da organização. A exemplo disto, numa citação de Heckert e Wilson (1963 apud SCHMIDT, 2002):

Para eles, ao *Controller* não compete o comando do navio, pois essa é a tarefa do primeiro-executivo; o *Controller* é mais bem representado pela figura do navegador, aquele que cuida dos mapas da navegação. É sua tarefa manter informado o comandante quanto à distância percorrida, local em que se encontra, para que o navio chegue ao destino. Portanto, o papel do atual *Controller* não é o de executivo na empresa, mas de *staff* dos executivos (Heckert & Wilson, 1963 apud SCHMIDT, 2002).

Um fluxo constante de informações é necessário para permitir que gestores tomem decisões corretas tanto na fase de planejamento quanto na de controle das operações de uma organização (SCHMIDT; BEUREN, 2002, p. 17).

Todavia, a complexidade das organizações faz com que nem todas as decisões racionalizadas baseadas em dados quantitativos seja a melhor alternativa. Seguramente, tal informação pode servir de alerta e guia, contudo não pode ser base única para tomada de decisão.

Muitas destas intervenções gerenciais reducionista podem afetar o rumo de uma organização, principalmente aquelas que envolvem pessoas. Em momentos de crises, com o distanciamento do alcance dos resultados, torna-se imediata a iniciativa de se reduzir gastos sem discernimentos. No âmbito do imediatismo, tais ações provocam outras crises, as quais emergem sem estarem previstas, tais como a descontinuidade de produtos, a demissão de pessoas, a reestruturação de postos chaves daquela organização, e outros exemplos nessa linha.

Nos formatos atuais, a primazia das decisões não está subordinada somente a custos, um novo olhar sobre o consumo são fatores estratégicos para a continuidade dos negócios. As empresas necessitam de desenvolvimento de novos mercados, novos produtos e outras formas de interação no binômio fornecedor-cliente. Neste sentido, a avaliação do negócio por meio de métodos tradicionais ou consagrados não capturam possíveis disrupções, vemos isso presente no surgimento de investimentos

nas inovações tecnológicas, em novas marcas, em novos *design* de produtos, por vezes não capturados nos balanços.

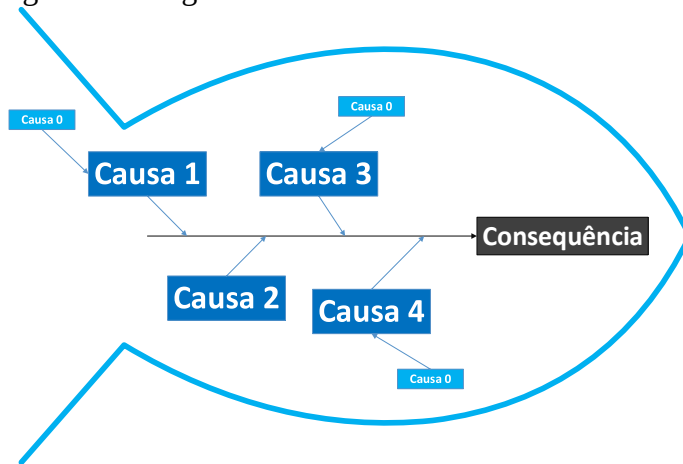
Mito 4: Identifica todos os problemas de uma organização.

Há uma ideia de que por meio de dados e informações originadas por diversos bancos de dados seja possível identificar os problemas de uma organização. Kanitz (1976 *apud* CASTRO, 2012) descreve como responsabilidade da controladoria “centralizar as informações, tem conhecimento de problemas que estão ocorrendo em um departamento, que pode afetar outros departamentos ou a execução do planejamento”.

A consequência de um problema raramente tem uma única causa, mas sim um conjunto de situações que direcionam à uma consequência. Um dos métodos utilizados para compreender situações complexas é o Diagrama de Causa e Efeito, criado por Kauoru Ishikawa em 1960, também conhecido por *fishbone* ou Diagrama de Ishikawa. O diagrama é uma referência para análise de problemas. Sobre ele, afirma Ferraz Junior (2015, p. 86): “O Diagrama de Causa e Efeito, muito embora não trate dados estatísticos, é muito utilizado para a análise e identificação de causa de problemas (causa principal ou causa raiz) através da verificação de seu efeito (aquilo que o cliente percebe).”

Isso posto para que se possa observar que não há uma única causa para um problema.

Figura 5 – Diagrama de Ishikawa



Fonte: Ishikawa modificado pelos autores (2016).

Mito 5: Sem um processo formal de planejamento e orçamento não há como prosperar.

Há uma crença de que sem a existência de uma estrutura que desenvolva um orçamento com ciclo de controle que permita acompanhar o real versus planejado, não é possível ter sucesso em um empreendimento. Apesar de não muito explícito na maior parte das obras, nas entrelinhas observa-se essa crença.

Algumas anotações como Sobanski (1994) são um tanto mais explícitas “A inexistência de metas e padrões de produtividade e qualidade pode ser fatal” e “Se o empresário adotar a postura de planejador e controlador evitará mais da metade desses erros. Evitando-os, desembaraça o caminho que leva ao sucesso”

Muitos profissionais de finanças entendem que a exatidão das previsões é essencial para seu negócio. Tal fato corrobora para que vejamos que dentro do aspecto dos profissionais de finanças, uma parcela grande compreende que para ter um futuro prospero é necessário ter um processo de planejamento e orçamento.

Tal mito também é compreendido e incorporado por Frezatti (2008, p.1), pois segundo o autor, um dos motivadores para sua elaboração é a “a crença de que a estruturação do planejamento empresarial,

nos mais variados graus, se constitui de uma ferramenta poderosa e insubstituível dentro do universo dos negócios, mormente no ambiente turbulento que as empresas vivem a partir da segunda metade da década de 1990.”. Tal crença, ainda segundo Frezatti (2008, p. 2), ganha formas mais problemáticas quando não entendidas pelos executivos: “é como imaginar que, ao dispor de um sistema de orçamento na empresa, ele pudesse garantir o sucesso do processo de planejamento, bem como, por meio dele, atingir o sucesso almejado”.

Nesta esteira, Horngren (2006, p. 230) afirma: “um orçamento é um plano de negócios formal. Todos os gestores fazem algum tipo de planejamento. Algumas vezes, os planos não são expressos. Tais planos podem funcionar em uma pequena organização, mas assim que esta cresce os planejamentos informais deixam de ser suficientes. Um plano mais formal – um sistema orçamentário – se torna uma necessidade”. A partir disto, compreende-se que há uma crença de que os processos de orçamento de planejamento são vistos como únicos meios não permutáveis para se alcançar o sucesso.

3 PARADIGMAS

Kuhn (2012) define paradigma sob dois enfoques: - (a) “constelação inteira de crenças, valores, técnicas etc., compartilhados pelos membros de determinada comunidade”, ou seja, na vertente de um eixo orientativo, e (b) “uma espécie de elemento dessa constelação, as soluções concretas de quebra-cabeças que, empregadas como modelos ou exemplos, podem substituir regras explícitas como base para a solução dos restantes quebra-cabeças da ciência normal”, ou seja, na vertente de um exemplar.

Ocorre que estas “verdades” estabelecidas através da pesquisa podem não ser permanentes e passam por um reconhecimento de uma comunidade “(...) pesquisa firmemente baseada em uma ou mais realizações científicas passadas. Essas realizações são reconhecidas durante algum tempo por alguma comunidade científica específica como proporcionando os fundamentos para sua prática posterior” (*ibidem*, p. 29). O acúmulo de certas anomalias ganha força e fragiliza os conceitos estabelecidos, sendo necessárias novas teorias para acomodar as anormalidades presentes, assim levando a um processo revolucionário.

Depois de uma convulsão revolucionária os pesquisadores trabalham em diferentes mundos, um na dimensão intransitiva, procurando explicar o mundo objetivo do paradigma, outro, na direção oposta, na direção transitiva, ou seja, na terminologia crítica revolucionária.

No sentido mais reducionista do conceito encontramos a definição do dicionário Priberam, paradigma é algo que serve de exemplo geral ou de modelo, ou padrão. A ideia da quebra desses padrões de pensamento é para discutir outras formas plurais de pensamento, evadindo-se dos padrões atuais e buscando-se uma inovação reflexiva dos temas paradigmáticos. Com o surgimento de novas formas de pensamentos, não unidimensionais, talvez se instale uma crise, como predito por Kuhn e, após o período revolucionário, surja um novo paradigma até que o processo de conhecimento se estabilize em torno deste novo padrão aceito pela comunidade que estuda o tema.

A seguir apresentamos uma série de paradigmas, podendo existir outras não mencionadas neste estudo.

Paradigma 1 - Ausência da controladoria não é única ou principal razão para descontinuidade

Em ambientes cada vez mais competitivos, a continuidade de um negócio está associada a diversos fatores, sem limitar-se a, mas abrangendo: inovação, governança corporativa, gestão de riscos. Nesse sentido, em estudo realizado pelo Sebrae (2008), as principais causas de descontinuidade das entidades foram agrupadas em 6 grupos:

- I. Comportamento empreendedor pouco desenvolvido;
- II. Deficiências no planejamento antes da abertura do negócio;
- III. Deficiências na gestão empresarial, após a abertura do negócio;

IV. Insuficiência de políticas de apoio às empresas;

V. Problemas de conjuntura econômica; e

VI. Problemas pessoais dos sócios-proprietários.

Obviamente que em alguns pontos é bastante claro a contribuição que uma visão de controladoria poderia assessorar, porém em outros, as atividades da controladoria não possuem gestão, tais como: (i) Comportamento empreendedor pouco desenvolvido; (ii) Insuficiência de políticas de apoio às empresas; (iii) Problemas de conjuntura econômica e (iv) Problemas pessoais dos sócios-proprietários. De forma que de seis somente dois dos grupos poderiam ser aprimorados pela controladoria.

No mesmo estudo, com uma visão quantitativa, os ex-proprietários entrevistados pelo Sebrae (2008) demonstram suas percepções quanto aos motivos que os levaram a descontinuar seus empreendimentos.

Observando o gráfico, é evidente que a controladoria pode auxiliar em alguns desses motivos alegados pelos empresários, como: Problemas de planejamento e administração (15%), impostos/encargos elevados (7%) e falta de lucro (7%), contudo esses representam em sua somatória 29% dos motivos. Por outro lado, é inequívoco que alguns desses itens não há instrumentos da controladoria que permita fazer gestão dos pontos como: Falta de clientes/inadimplência (23%), Problemas particulares (9%), Problemas com sócios (9%), Problemas legais (8%), concorrência forte (6%), criminalidade nas redondezas (3%) e crise econômica (2%). Em conjuntos esses problemas representam 60% dos casos. Vale ressaltar que neste estudo “o fechamento das empresas não está associado a apenas um ou dois fatores principais” (Sebrae, 2008). Por tal motivo que a somatória dos percentuais dos gráficos ultrapassa 100%.

Gráfico 1 – Motivos “alegados” pelas empresas encerradas para o fechamento do negócio



Fonte: Observatório das MPEs do Sebrae SP (2016)

Ou seja, mesmo que venhamos a considerar como papel da controladoria o controle do fluxo de caixa sendo essa a única fonte de capital ou que sem uma estrutura de controladoria não se possa obter capital de terceiros. Com isso, incluir o problema da falta de capital (20%) ainda assim, não seria a controladoria diretamente envolvida nem na metade dos problemas. Então, fica claro que o papel da controladoria não assegura a continuidade dos negócios. Esse estudo é baseado em pequenas empresas, contudo, grandes empresas também passam por dificuldades e encerramentos de atividades, isto não quer dizer que a falha do encerramento das atividades ocorrerá por ausências de processos de controladoria.

Paradigma 2 – A controladoria não assegura o lucro

Um resultado lucrativo é composto por fatos *complexos* dentro de uma organização. Claramente se observa um papel importantíssimo da controladoria. Contudo, por melhor que tenha sido o planejamento e por mais que se acompanhem os eventos nas atividades de controle, eventos alheios podem inibir a lucratividade.

Um dos pontos mais relevantes a ser considerado na lucratividade é a receita de vendas. Indubitavelmente que os gastos para produzir essa receita são tão importantes quanto. Em uma alusão simples utilizando instrumentos básicos da controladoria, como o orçamento e o custeio variável, analisemos o caso exemplo do quadro abaixo:

Tabela 1 - Situação hipotética de orçamento

	Planejado	%	Realizado	%	
Receitas	100	100%	85	100%	
Gasto variável	(60)	-60%	(51)	-60%	↓ -12%
Margem de contribuição	40	40%	34	40%	
Gasto Fixo	(35)	-35%	(35)	-41%	↓ -17%
Resultados	5	5%	(1)	-1%	↑ 6%

Fonte: Elaborado pelos Autores (2016).

Considerando que não houve falha significativa no processo de planejamento, todas as premissas foram embasadas, contudo, situação de difícil presunção ou cenários improváveis no período de planejamento poderiam reduzir significativamente as vendas. Fato é que, nas circunstâncias ilustradas, uma redução de 15% na receita, para manter o resultado faz-se necessário diminuir 12% do gasto variável ou 17% do gasto fixo.

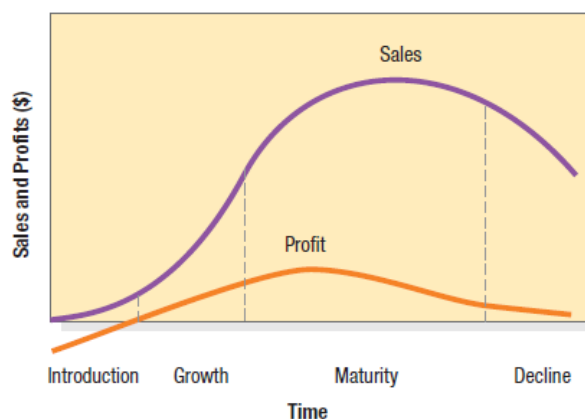
Entendendo a controladoria como órgão de *staff*, devemos questionar suas possibilidades de contribuições às atividades de vendas e operação, pois como citado por Chiavenato (2011 *apud* CASTRO, 2012):

Os órgãos de linha têm autoridade para decidir e executar as atividades principais ou vinculadas diretamente aos objetivos da organização (autoridade linear). Os órgãos de *staff*, por seu lado, têm autoridade de assessoria, de planejamento e controle, de consultoria e de recomendação (autoridade funcional) (Chiavenato, 2011 *apud* CASTRO, 2012).

Isto posto, a controladoria tem pouca ação efetiva no cenário de vendas, são variáveis exógenas nas maiorias das vezes, dependências em clientes e em produtos. Ainda assim, há de se considerar os ciclos de vida dos produtos e dos clientes. Há empresas e negócios que gerenciam e são gerenciados de modos diversos. Compreende-se que há sempre divergências entre o foco no produto ou no cliente. Nos estudos clássicos de marketing observamos diversos autores que detalham a visão dos ciclos de vida de produtos. Para Kotler (2014) os produtos possuem sempre uma vida útil e o seu ciclo é organizado em 4 estágios: Introdução, Crescimento, Maturidade e Declínio.

Também em estudos localizados compreende-se igualmente esses estágios, vide resumo feito por Oliveira (2006) o qual define os estágios por “Introdução (período de crescimento lento das vendas e margens negativas); crescimento (período de rápida aceitação e melhoria do lucro); maturidade (redução do crescimento de vendas e estabilização das margens); e, declínio (vendas e margens mostram quedas significativas)”.

Gráfico 2 - Ciclo de vida do produto



Fonte: Marketing Management (Kotler e Keller, 2012)

Deste modo, fazendo-se a observação pela ótica de estudos de marketing, a lucratividade tem forte ligação com o produto. Noutro passo, um produto “em declínio” tem margens estreitas e redução do volume de vendas. Esse é apenas um argumento para o fato da redução das vendas, mas diversas outras situações podem ocorrer, como: redução do mercado, retração econômica severa, ingresso de produto concorrente, perda de cliente, novos processos tecnológicos, processos adaptativos modificadores entre outros.

Para Penrose (2006, p. 85) “existem duas oportunidades produtivas em uma empresa, uma que é limitada pelo que ela é capaz de realizar e outra que ela pode realizar, baseada em expectativas, e não em fatos objetivos. Na realidade a conjunção entre os fatos e as expectativas é baseada em juízos sensatos de valores. Assim, o entorno relevante é o determinante nesse juízo sensato de valores, já que ele não constitui fato objetivo passível de ser descoberto antes dos acontecimentos, portanto não é possível prever-se com eficácia necessária”. O que se pode abstrair é que o ciclo do produto está imerso neste juízo sensato de valores.

Paradigma 3 – Nem todas as decisões mais acertadas são baseadas em dados ou conjunções racionais

Mais complexa que as organizações é a mente humana. Não há organização ou entidade que exista sem a presença da pessoa humana. O que torna as pessoas mais complexas que qualquer organização são suas emoções, as quais não se pode controlar. Daí que Vries (1993 *apud* Ferreira, 2010) descreva a motivação com um dos temas mais abordado e menos compreendido do comportamento organizacional.

Corroborando com a ideia do impacto de questões emocionais afetam as organizações, na pesquisa realizada pelo SEBRAE ainda aponta que um dos seis principais motivos está relacionado a problemas pessoais dos sócios. Um dos principais fatores para o desempenho do trabalho e, por conseguinte, da organização é a motivação das pessoas envolvidas. Não necessariamente na alta administração, mas o clima organizacional como um todo. Há diversos estudos sobre o tema e diversas discussões na ótica da psicologia, que aqui está resumido na teoria de Maslow.

A teoria clássica de Maslow propõe fatores de satisfação do ser humano dividindo-se em cinco níveis dispostos em forma de pirâmide, na qual as necessidades básicas são postas na base da pirâmide e a cada nível que é atendido outras necessidades surgem para prover a satisfação do indivíduo.

Figura 6 – Pirâmide da Teoria de Maslow



Fonte: Robbins, 2002

Na visão dos estudiosos sobre o tema motivacional, fato bastante debatido entre autores que tem a mesma compreensão sobre o mesmo e por outros que refutam o tema. Nesta esteira Robbins (2002 *apud* FERREIRA, 2010) define os níveis dessa pirâmide nos patamares a seguir:

1. Fisiológicas: incluem fome, sede, abrigo, sexo e outras necessidades corporais.
2. Segurança: inclui segurança e proteção contra danos físicos e emocionais.
3. Sociais: Incluem afeição, aceitação, amizade e sensação de pertencer a um grupo.
4. Estima: Inclui fatores internos de estima, como respeito próprio, realização e autonomia; e fatores externos de estima, como status, reconhecimento e atenção.
5. Autorrealização: a intenção de tornar-se tudo aquilo que a pessoa é capaz de ser; inclui crescimento, autodesenvolvimento e alcance do próprio potencial.

Com isso, há de se considerar os impactos que uma decisão possa causar na questão emocional das pessoas da organização. Do ponto de vista matemático, em momento de crise, é bastante salutar a ideia de reduzir os gastos, contudo, nesse momento crítico, é importante observar quais são os gastos que podem ser reduzidos e quais os efeitos colaterais que pode trazer a organização no contraponto.

Por sua vez, os efeitos colaterais também podem surgir do ponto de vista da emoção do cliente quanto a sua percepção de qualidade do produto. Remover da cesta de produtos aqueles que são deficitários e não geram margem de contribuição para suprir os custos fixos é bastante lógico, contudo, a remoção de um produto da cesta pode descaracterizar o negócio. Como exemplo, citamos o caso dos comércios de pães, onde são corriqueiras as situações nas quais certos tipos de pão são deficitários, porém, ao removê-lo da gondola descaracteriza-se o negócio, de modo que o consumidor deixa de ver aquele estabelecimento como comércio de pães, mudando sua emoção.

Ainda, contribuindo com tudo isso, algumas ações tomadas para redução de gasto podem afetar a percepção da qualidade do produto por parte do consumidor. Detalhe simples como a embalagem ou custo de transporte, que não faz parte do produto, pode alterar a percepção do consumidor quanto à qualidade do produto vendido e da marca.

Pelo lado das decisões empresariais alguns aspectos são característicos de julgamentos de valores. Penrose (2006, p. 84) nos traz a ideia da origem dos insucessos: “Ninguém duvida da existência de empresas que conheceram o malogro e os erros derivados quer seja de juízos de valores equivocados dos seus empresários, quer seja estimando erroneamente o futuro por juízos de valores equivocados”. Adicionado a isto, ainda segundo a autora, tais erros ou equívocos tiveram em grande medida, além de problemas de critérios de julgamentos, fatores associados à imaginação otimista e ao bom senso excessivo ambos derivados da autoconfiança. Estas falhas sistêmicas estão transcritas em coletas de informações incompletas, meios de consultas disponíveis insuficientes, a equivocadas interpretações do seu entorno e, ainda, do mau dimensionamento de recursos disponíveis internamente.

Paradigma 4 – Não cabe a controladoria identificar todos os problemas da entidade.

A controladoria, com toda a sua base de conhecimento e ferramentas disponíveis tem ampla capacidade de observar e prever os sintomas e os problemas organizacionais, ou seja, é capaz de mapear a série de situações problemáticas que afetam o motor de negócio da entidade como, por exemplo, as causas da redução de receita, o não alcance dos resultados previstos, a elevação dos gastos operacionais entre tantos outros.

Bethlem (1981, p. 40) analisou um grande número de empresas que foram seduzidas pelo ingresso em determinados ramos de negócios e sofreram o que ele chamou de “Fracasso do Sucesso”.

Entraram em seus ramos de negócio, atraídas pelo sucesso, firmas competidoras bem equipadas para sobreviver e algumas não equipadas que apenas perturbaram o mercado e o tornaram mais diferente do que seria sem elas. Os adaptáveis sobreviveram, os que teimaram em persistir em comportamentos bem sucedidos no passado morreram.

Vale também frisar neste aspecto uma confusão existente, incerteza e risco não são a mesma coisa: “A incerteza refere-se à confiança do empresário em suas estimativas ou expectativas. Os riscos por sua vez dizem respeito aos possíveis resultados de uma ação, especialmente no que se refere às perdas em que se pode incorrer com a prática desta ação”. Assim o empresário pode promover ajustes tanto aos riscos como às incertezas em relação às suas estimativas. Nota-se claramente as conjunções racionais ou não das suas decisões Penrose (2006, p. 105). A atração pelo sucesso pode ser afetada por estes ajustes tanto no risco como na incerteza, movido pelo bom senso e pelo otimismo excessivo.

O excessivo otimismo e bom senso exagerado levam a doenças em organizações que muitas vezes são mascaradas ou encapsuladas nas incorretas leituras das organizações efetuadas por seus gestores ou dirigentes. O professor Gaj (1986) da USP, em sua obra de análise de empresas para a escola de administração da USP, trata o tema dos problemas empresariais criando uma analogia com as patologias humanas. Nesse trabalho, o autor descreve os sintomas dos problemas de uma empresa como “exteriorização das doenças. Os sintomas podem estar *direta* ou indiretamente relacionados com a doença” (*ibidem*). O autor organiza os problemas de uma organização, ao que denomina Doenças, em três grupos: (i) Econômico-financeiro, (ii) Administrativos ou Gerenciais e (iii) Comportamentais. Pelos exemplos apresentados, é notório que Gaj (1986), nessa passagem, está observando as condições internas que levam a problemas da empresa, pois não levam em consideração fatores mercadológicos ou políticos.

Em outra visão, Garcia (2010) em estudo elaborado pelo SEBRAE em 2008, conclui que a principal causa de encerramento das empresas está relacionada com: (i)– Comportamento do empreendedor pouco desenvolvido; (ii)– Falta de planejamento prévio; (iii) Deficiência no processo de gestão empresarial; (iv) – Insuficiência de políticas de apoio; (v) – Flutuação na conjuntura econômica; e (vi) Problemas pessoais dos sócios/controladores. Na visão de Garcia (2010), a controladoria pode auxiliar nas três primeiras causas, ou seja, nem todos os problemas enfrentados por uma organização serão de possível mensuração, dadas as questões relacionadas a comportamentos. Destaca-se ainda na mesma pesquisa que um em cada quatro entrevistados alegam que o motivo pelo insucesso está atrelado a ausência de clientes ou inadimplência.

No intuito de associar as duas visões, cruzamos os pontos importantes.

Quadro 1 – Relacionamento Doenças e Causas de Morte de empresas

Doenças de GAJ (1986)	Mortalidade de Empresas SEBRAE-SP (2008)
Econômico-financeiro	Deficiência no processo de gestão empresarial ⁱ
Administrativos ou Gerenciais	Falta de planejamento prévio; deficiência no processo de gestão empresarial
Comportamentais	Comportamento do empreendedor pouco desenvolvido Problemas pessoais dos sócios/controladores
Não especificado (Fatores Externos) ⁱⁱ	Insuficiência de políticas de apoio Flutuação na conjuntura econômica Entrevistas: ausência de clientes ou inadimplência ⁱⁱⁱ

Fonte: Elaborado pelo autor (2016).

A controladoria, por ser órgão de *staff* prestando serviços internos à organização, tem amplo controle sobre temas relacionados às economias e finanças da entidade e pode ofertar muito suporte as questões administrativas e gerenciais. Contudo, questões comportamentais e fatores externos a organização requerem envolvimento de outras competências da administração da empresa, bem como, mas não se limitando a: (i) Estrutura de RH, para avaliação do comportamento do *staff*, (ii) As estruturas de vendas e mercado, para avaliar o setor, mercado de consumo e concorrência, (iii) Relações institucionais ou comunicação, para avaliar questões e relacionamento com entidades externas por exemplo, governos e sociedade civil, (iv) Riscos corporativos, para avaliar questões como riscos de mercados, riscos de crédito, entre outros.

É evidente que em empresas de menor porte, não há tantas estruturas segregadas e é bastante comum o acúmulo de funções por parte das pessoas, contudo, é importante destacar que algumas atividades executadas pelos mesmos grupos de pessoas não estão relacionadas com aquelas da controladoria, de modo que, esse mesmo profissional também pode estar desempenhando papeis de marketing, riscos, relação institucional ou outros que venham a ser requeridos para sucesso de uma organização.

Tais fatos corroboram para que se possa entender que a controladoria não tem capacidade para identificar todos os problemas de uma organização. Apesar de notar os sintomas, alguns problemas têm causas mais profundas que irá requerer outros papeis dentro da organização para identificar e contornar situações problemáticas.

Paradigma 5 – Não é possível obter sucesso nos negócios sem a existência de orçamento.

O sucesso de uma empresa, de forma mais geral, é observado pelo lucro que esta obtém, sem levar em considerações aspectos não monetários de sucesso, uma vez que o orçamento é traduzido em valor corrente, é altamente compreensível entender que é possível obter sucesso mesmo que não haja um processo de orçamento e controles de gestão.

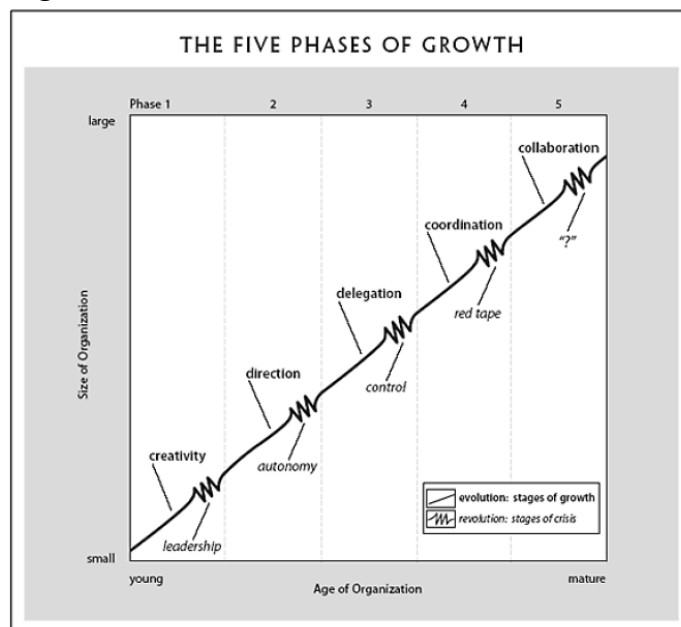
Muitas organizações pequenas sequer conhecem os seus custos produtivos e é notório que não existem métodos efetivos implantados que possam mensurar os seus custos e mesmo assim continuam suas atividades e ainda crescendo a cada ano. É um fato, no mínimo curioso, porém pouco discutido e bem encapsulado na literatura corrente da área. Para Jiambalvo (2009), “Alguns vice-presidentes de finanças elaboram esses orçamentos simplesmente porque seus chefes o querem”. O autor ainda define um conflito das práticas comum da controladoria, quando o orçamento é usado simplesmente para controle do negócio. Em sua visão, os gerentes podem manipular o orçamento para que obtenham melhor desempenho, principalmente se houver gratificação associada à execução e os desempenhos orçamentários.

Ousando mais um exemplo Jiambalvo (2009) ainda apresenta situações em que a execução do orçamento seria, talvez, prejudicial ao sucesso do negócio. Em seu modelo hipotético cita o caso em que um determinado gerente de vendas, com relacionamento estreito com um cliente, gastou muito mais do que o previsto em serviços ofertados ao cliente. Do ponto de vista orçamentário, é bastante desfavorável, contudo, tal ação incrementou drasticamente as vendas gerando mais lucro a organização. Considerando o exposto, há de se observar que as práticas de orçamento não são exclusivamente requerimentos para obtenção de resultados positivos e sucesso empresarial.

O desenvolvimento de um negócio, e os fatores de sucesso, está associado a vários fatores, e o mais significativo diz respeito ao processo evolutivo das organizações. Greiner (1998) descreve o crescimento de um negócio em fases crescentes ou estacionárias. Em uma linha de tempo, que pode variar para cada empreendimento, o autor afirma que há estágios de crescimento e de crises. A cada crise, depois de superar, movimenta para um novo crescimento até alcançar uma nova crise, e assim por diante.

A fase de Criatividade é aquela na qual a empresa precisa de criatividade para desenvolver seus produtos, ocorre no início do empreendimento, geralmente conduzido pelo fundador que detém conhecimento do negócio. O delimitador desta fase é a crise de liderança, quando, para que a empresa continue a desenvolver é necessário alterar o formato de liderança, geralmente informal para um modelo de gestão empresarial. Para suprir essa crise, as competências de controles são necessárias.

Figura 7 – 5 Fases do crescimento



Fonte: Grainer (1998).

A fase da Direção é caracterizada por incremento da formalidade, principalmente aquelas inerentes nas comunicações. As funções passam a ser segregadas de modo que cada uma delas passa a ter responsabilidade por uma parte do processo e não pelo todo. Isto, na visão do autor, pode causar questões comportamentais nos colaboradores funcionais, pois a partir de então passam a seguir procedimentos pré-determinados. Nesse momento instala-se uma crise de autonomia, pois os níveis gerenciais altos e médios não têm o hábito de tomar decisão por si só e a administração da empresa necessita delegar atividades e decisões que eram antes centralizadas no empreendedor.

Na fase de Delegação, passada a crise de autonomia, a empresa passa a ter a capacidade de delegar as atividades, descentralizando assim as suas decisões, no entanto surge no processo a desconfiança destes atos. Nesse aspecto, emerge a crise de controle, a alta administração passa agora a se preocupar com o rumo da organização e busca então novamente centralizar o controle.

A fase seguinte, a crise da Coordenação, por meio dos anseios da administração ao buscar restabelecer novamente o controle da empresa, necessita agora de novos processos que os auxiliem na sua coordenação. As decisões continuam descentralizadas, porém temos novos instrumentos e mecanismos para acompanhar a sua evolução. Contudo, para se permitir a isto são necessárias uma diversidade de novos sistemas, de custo elevado, dado a sua abrangência. Então os agentes passam a dispendar bastante tempo acumulando procedimentos burocráticos nos processos, decorre, por conta disto, um novo período de crise, a da burocracia.

A última fase é a da Colaboração, onde o foco da empresa são as pessoas e a suas competências, a primazia agora está em resolver rapidamente os problemas em formato de trabalho conjunto, descentralizando-se as responsabilidades. É esperado que exista uma fase de crises, porém o autor, na ocasião, não definiu qual seria. Na visão do autor, essa fase está baseada no mercado norte-americano, muitas empresas se encontravam neste estágio, o que dificultava sua avaliação futura.

Nota-se que nestas fases de crescimento e crises, não necessariamente o orçamento é um meio exequível para o sucesso, o orçamento é uma ferramenta que, usada de maneira adequada, pode contribuir no desenvolvimento, porém, não é o único determinante para o sucesso do empreendimento e, sua ausência, não obrigatoriamente determinará o seu fracasso.

De outra vertente, para Welsch (1992, p. 6) “os administradores operam entre dois conceitos extremos, um obedecendo as teorias de mercados e outro as teorias de planejamento e controle. Em determinadas ocasiões as empresas se encontram diante de variáveis incontroláveis e surgem como dominantes no destino das organizações”. Ainda na esteira do autor, cabe notar que não se trata de negar as teorias de planejamento e de controles, mas ponderar as verdadeiras causas que norteiam o fracasso e o sucesso de uma empresa, não os imputando unicamente aos processos de planejamento orçamentários

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Não foi objetivo desse estudo desqualificar a função ou a profissão daqueles envolvidos nas atividades de controladoria. Esse estudo foi conduzido por meio da leitura de um acervo amplo tendo por objetivo apresentar uma reflexão crítica do trabalho da controladoria do ponto de vista de sua delimitação, quanto à sua responsabilidade pela eficácia de uma organização. Considerou-se neste trabalho, a função da controladoria de extrema relevância para o sucesso de uma entidade, no entanto, outros fatores também colaboram para isto, muitos dos quais, neste momento, ainda não passíveis de mensuração.

Dado um conjunto de afirmações apresentadas ao longo desse trabalho, é compreensível a interpretação de que os materiais escritos apresentam uma visão exaltada do papel da controladoria e as vezes com certos exageros. Visão essa que se faz acreditar nos mitos de que a controladoria: (i) garante a sobrevivência da empresa, (ii) assegura resultados positivos, (iii) garante as melhores decisões, (iv) identifica todos os problemas da organização e, por fim, (v) sem orçamento e controle não há como prosperar.

Contudo, a realidade de muitas empresas dista disso, a controladoria, por mais importante que seja o seu papel na organização, não é e não pode ser a responsável total por todas essas variáveis. As empresas ou entidades são organismos vivos, com grande complexidade, de forma que a sua gestão não pode se dar somente por elementos mensuráveis, que é de fato o papel da controladoria.

Esse mundo da realidade jamais é unidimensional em quase todos os seus aspectos. Ocorre invariavelmente uma interação de todos os agentes, externos e internos, envolvidos em seus processos

justamente pela existência deste organismo vivo. Tão pouco é fragmentado, é animada de um pluralismo de fatores e de uma visão de mundo que vai se modificando ao longo da existência do negócio.

Como próximos passos para aprofundar o tema e, sobretudo, permitir aos envolvidos na controladoria buscar soluções para os problemas de uma entidade, é sugerido buscar a compreensão de outras áreas de conhecimento, como gestão de riscos, marketing, comunicação entre outras, não para que estas sejam introduzidas nos estudos da controladoria, mas sim, para permitir aos profissionais de controladoria uma visão mais holística da entidade.

REFERÊNCIAS

BARRETO, M. G. P. **Controladoria na gestão: A relevância dos custos da qualidade**. São Paulo: Editora Saraiva, 2008.

BETHLEM, A. S. **Política e estratégia de empresas**. Guanabara Dois, 198.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. Tese Doutorado. Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 2006.

BOTTOMORE, T. e OUTHWAITE, W. **Dicionário do Pensamento Social do Século XX**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1993.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preço: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel / Ariano Leal Bruni, Rubens Famá**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CASTRO, L. C. L. **Estrutura conceitual da controladoria nas empresas brasileiras: um olhar com a academia**. Dissertação de Mestrado. Pontifícia Universidade Católica São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 2012.

CFC (Conselho Federal de Contabilidade). **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade**. 3.ed. Brasília: CFC, 2008.

CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica - GECON**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FERRAZ JUNIOR, S.; PICCHIAI, D.; SARAIVA, N. I. M. Ferramentas aplicadas à qualidade: estudo comparativo entre a literatura e as práticas das micro e pequenas empresas (MPES). **Revista de Gestão e Projetos – GeP**. São Paulo. Vol. 6, N. 3. Setembro/Dezembro 2015.

FERREIRA, A.; DEMUTTI, C. M.; GIMENEZ, P. E. O. A Teoria das Necessidades de Maslow: A Influência do Nível Educacional Sobre a sua Percepção no Ambiente de Trabalho. **XIII SEMEAD – Seminário de Administração**, 2010.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. **Controladoria: teoria e prática**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FREZATTI, F. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 4.ed. São Paulo – Atlas – 2008 ISBN 978-85-224-4764-0

FRANÇA, G. A. **A Construção dos Indicadores de Desempenho como Ferramenta de Gestão Estratégica na “Empresa Contábil”**. 2011. F. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo–PUC/SP, São Paulo. 2011.

GAJ, L. **Ensaio sobre diagnóstico e avaliação administrativa**. Apostila da disciplina Teoria Geral da Administração. São Paulo: FEAUSP, 1987.

GARCIA, A. S. **Introdução à controladoria**: Instrumentos básicos de controle de gestão das empresas. São Paulo: Atlas, 2010.

GREINER, L. E. Evolution and revolution as organizations grow. **Harward Business Review**. v. 10, n.4, 397-409, 1998.

HORNGREN, C.; DATAR, S. M. e FOSTER, G. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Ed. Prentice Hall, 2006.

JIAMBALVO, J. **Contabilidade Gerencial**. Tradução Antônio Artur de Souza, Revisão George S Guerra Leone. Rio de Janeiro: LTC, 2009.

KLINK, A. **100 dias entre o céu e o mar**. Rio de Janeiro: Ed. Jose Olympio, 1985.

KOTLER, P.; KELLER, K. L. **Marketing management**. 14th ed. Los Angeles/CA: Prentice Hall, 2012.

KUHN, T. S. **The structure of scientific revolutions**. University of Chicago press, 2012.

MAY, Robert. Santa Fe Institute. Palestra disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=xyi8CylrNXs>, acesso em 31 mar. 2018.

MONTEIRO, E. L. M. M. *et al.* A Controladoria e o *Controller* no Processo de Gestão Organizacional. **Base - Revista Eletrônica de Gestão em Foco**, p. 66 - 74, 2015.

MOSIMANN, C.P.; FISCH, S. **Controladoria**: seu papel na administração de empresas, v. 2, 1999.

OLIVEIRA, E. R. **A formação do Controller**: contribuição para a formação do *Controller* a partir do curso de Graduação em Ciências Contábeis. Dissertação de Mestrado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 2015.

PENROSE, E. **A Teoria do Crescimento da Firma**. Tradução Tamás Szmrecsányi. Campinas: Editora Unicamp, 2006.

PLASTINO, C. E. **Teoria do conhecimento**. Arethusa/USP. Disponível em : <http://arethusa.fflch.usp.br/node/118>. Acessado em: 23/11/2016.

PWC: **Como realizar seu potencial**: Estudo sobre *benchmark* da performance da função financeira.

SCHAARS, S. P. **Marketing strategy**: a customer-driven approach. New York: Macmillan Inc., 1991.

SEBRAE. **10 anos de monitoramento da sobrevivência e mortalidade de empresas**. São Paulo, 2008.

SLYWOTZKY, A. **A arte do lucro: 23 estratégias focadas no consumidor**. Tradução Deborah Cristina e Vivian Hernandes. Rio de Janeiro: Campus, 2002.

SCHMIDT, P. (Org.). **Controladoria: Agregando Valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

SOBANSKI, J. J. **Prática de orçamento empresarial: um exercício programado**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1994.

WELSCH, G. A.; HILTON, R. W.; GORDON, P. N. **Budgeting: Profit Planning and Controlling**. 5th ed. 1992.

WILKINSON, P.; PHILIP, N.; GRUDZIŃSKA, M.. **Mitologia**. 2.ed. São Paulo: Editora Zahar, 2008.

ⁱ Deficiência no processo de gestão pelo estudo do SEBRAE é bastante amplo, envolvendo questões de produto e gestão financeira, por essa razão foi segregada em dois pontos.

ⁱⁱ GAJ em seu trabalho não deixa exemplos explícitos problemas de fatores externos à organização.

ⁱⁱⁱ Informação adicional presente no estudo do SEBRAE que representa a visão dos proprietários de empresas encerradas.