

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SOCIOECONÔMICO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

VIVIANE ALVES MATIOLA

**ANÁLISE DOS IMPACTOS COMPORTAMENTAIS CAUSADOS NUMA
DECISÃO DE MUDANÇA ESTRUTURAL - UM ESTUDO DE CASO DA
*RENDELL COMPANY***

**Florianópolis
2005**

VIVIANE ALVES MATIOLA

**ANÁLISE DOS IMPACTOS COMPORTAMENTAIS CAUSADOS NUMA
DECISÃO DE MUDANÇA ESTRUTURAL - UM ESTUDO DE CASO DA
*RENDELL COMPANY***

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina como um dos pré-requisitos para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis. Orientador: Prof. Joisse Antonio Lorandi, M.Sc.

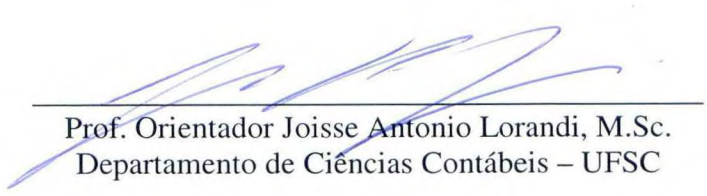
**Florianópolis
2005**

VIVIANE ALVES MATIOLA

**ANÁLISE DOS IMPACTOS COMPORTAMENTAIS CAUSADOS NUMA
DECISÃO DE MUDANÇA ESTRUTURAL - UM ESTUDO DE CASO DA
RENDELL COMPANY**

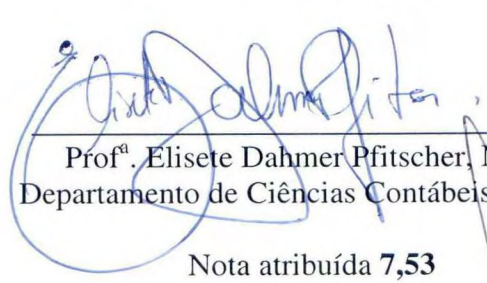
Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota (média) de **OITO**, atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo.

Compuseram a banca:



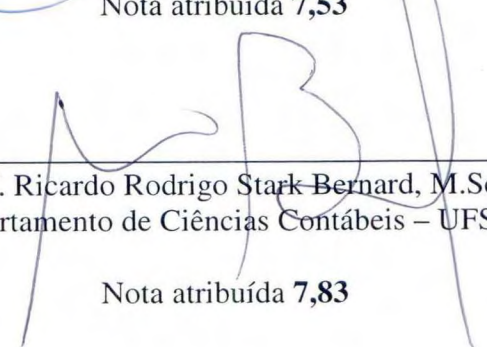
Prof. Orientador Joisse Antonio Lorandi, M.Sc.
Departamento de Ciências Contábeis – UFSC

Nota atribuída **9,15**



Prof^a. Elisete Dahmer Pfitscher, M.Sc.
Departamento de Ciências Contábeis – UFSC

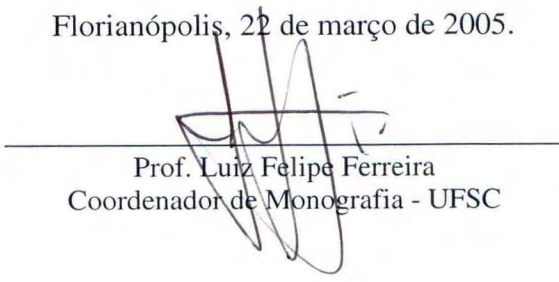
Nota atribuída **7,53**



Prof. Ricardo Rodrigo Stark Bernard, M.Sc.
Departamento de Ciências Contábeis – UFSC

Nota atribuída **7,83**

Florianópolis, 22 de março de 2005.



Prof. Luiz Felipe Ferreira
Coordenador de Monografia - UFSC

Dedico este trabalho a meu esposo,
José Daniel Guerreiro.

AGRADECIMENTOS

À Universidade Federal de Santa Catarina, aos professores do curso de graduação, principalmente ao meu orientador Prof. Joisse, pela paciência e pelo incentivo concedido.

Às amigas Alexandra Mara de Brito, Gessy e Juliana José João, muito obrigada pelas sugestões e apoio.

Ao meu esposo, irmã e sogros, enfim, a todos aqueles que, de forma direta ou indireta, contribuíram para a realização deste trabalho.

Muito Obrigada.

RESUMO

MATIOLA, Viviane A. Análise dos impactos comportamentais causados numa decisão de mudança estrutural – Um estudo de caso da *Rendell Company*, 2005, 65 páginas. Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

O presente trabalho tem como objetivo, através do caso descrito por *Anthony e Govindarajan* (2002), fazer uma apreciação da *Rendell Company*, analisando a reação comportamental de seus funcionários quando se observa a necessidade de mudança dos relacionamentos de linha entre *controllers* e gerentes de unidades de negócio, de acordo com o modelo observado na *Martex Company*. Considera ainda de que modo a aprendizagem organizacional pode ajudar a *Rendell* a alcançar esse objetivo. Através da pesquisa bibliográfica procura-se fundamentar teoricamente controle, controladoria, clima organizacional, aprendizagem organizacional entre outros conceitos que se destinam a esclarecer o tema. É realizado um levantamento das principais características organizacionais tanto da *Rendell Company* como da *Martex Company*. A análise do caso busca propiciar um ponto de vista alternativo, porém não menos importante, quando da necessidade de implantar mudanças organizacionais, pois nota-se que os fatores comportamentais envolvidos possuem pouco espaço na literatura contábil, com poucas exceções, no entanto, esse assunto tem espaço maior e já consagrado na administração. O papel do *controller* em determinadas organizações pode ir além de um assessor divisional, como é o caso da *Martex*. Há a necessidade não somente de *controllers* como dos contadores, se adaptarem às exigências do mercado de trabalho, adquirindo assim, uma postura interdisciplinar e preparando-se para a atual tendência da contabilidade de exercerem posições mais ativas na administração das empresas. Será considerada a possibilidade de a *Rendell* implantar o modelo juntamente com as demais características da *Martex* em sua organização

Palavras-chave: Controladoria. Contabilidade Gerencial. Aprendizagem e Cultura Organizacional. Comportamento. Mudanças.

ABSTRACT

MATIOLA, Viviane A. Analysis of the mannering impacts caused in a decision of structural change - a study of case of the *Rendell Company*, 65 pages. Course of Countable Sciences. Federal University of Santa Catarina, Florianópolis.

The present work has as objective, through the described case for Anthony and Govindarajan (2002), make an appreciation of the Rendell Company, analyzing the behavioral reaction of its employees when the necessity of change of the relationships of line between controllers and controlling of units of business is observed, in accordance with the model observed in the Martex Company. It still considers of that way the organizational learning can help the Rendell to reach this objective. Through the bibliographical research it is looked to base control theoretically, accountability and control, organizational climate, organizational learning among others concepts that if destine to clarify the subject. A survey of the main characteristics in such a way of the Rendell Company as of the Martex Company is carried through. The analysis of the case search to propitiate an alternative point of view, however not less important, when of the necessity to implant organizational changes, therefore it is noticed that the involved behavioral factors possess little space in countable literature, with few exceptions, however, this subject has consecrated bigger space and already in the administration. The paper of controller in definitive organizations can go beyond a divisional assessor, as it is the case of the Martex. It not only has the necessity of controllers as of the accountants, adapt to the requirements of the work market, thus acquiring, a position to cross-disciplinary and preparing themselves for the current trend of the accounting to exert more active positions in the administration of the companies. The possibility of the Rendell will be considered to together implant the model with the excessively characteristic ones of the Martex in its organization

Word-key: Accountability and Control. Learning and Organizational Culture. Behavior. Changes.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Perspectivas de controle	23
Quadro 2 – Comparativo organizacional entre a <i>Rendell</i> e a <i>Martex Company</i>	43

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Prestação de contas ao diretor-geral de finanças e ao <i>controller</i> da corporação.	19
Figura 2 - Prestação de contas do controller da divisão ao gerente da divisão e ainda ao controller da matriz.....	42

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
1.1	Tema e Problema	9
1.2	Objetivos.....	11
1.3	Justificativa.....	11
1.4	Metodologia.....	13
1.5	Estrutura	14
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	16
2.1	Controladoria.....	16
2.2	Planejamento e Controle.....	20
2.2.1	Controle Gerencial.....	23
2.3	Estrutura Organizacional	25
2.4	Clima Organizacional	29
2.5	Cultura Organizacional.....	31
2.6	Aprendizagem organizacional.....	33
3	O CASO DA <i>RENDELL COMPANY</i>	40
3.1	Levantamento das Características Principais do Caso	40
3.2	Fatores Relevantes nesta Tomada de Decisão	44
4	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	54
4.1	Quanto a Questão Problema	55
4.2	Quanto aos Objetivos	56
4.3	Quanto a Sugestões para Futuros Trabalhos	56
	REFERÊNCIAS.....	57
	ANEXO.....	60

1 INTRODUÇÃO

Esta seção tem por objetivo abordar algumas considerações necessárias para uma análise inicial do presente estudo de caso. Estas considerações encontram-se no tema abordado no trabalho, no problema que se procura responder, nos objetivos gerais e específicos que se pretendem alcançar, na justificativa do tema e também na metodologia utilizada.

1.1 Tema e Problema

Em tempos atuais entende-se que cada vez mais as mudanças fazem parte do nosso cotidiano. Tudo se transforma constantemente, surgem novas teorias, novas tecnologias e também a necessidade de fazer um acompanhamento dessa evolução.

Com o intuito de acompanhar essa gama de mudanças, a contabilidade encontra novas especificidades interdisciplinares nas empresas.

No último século, no entanto, houve uma preocupação crescente com o papel do indivíduo no crescimento das empresas. Um dos reflexos disso é que hoje o contador não pode preocupar-se somente em ter um bom domínio técnico de sua função e ignorar as demais variáveis que interferem sobre ela, principalmente as que se referem ao comportamento do indivíduo na organização.

O indivíduo passou a ser visto como um fator que pode determinar o sucesso ou não de uma organização.

O caso a ser abordado é o da *Rendell Company*, elaborado por *Anthony e Govindarajan* (2002). Este se inicia quando Fred Bevins, *controller* da matriz, preocupado com o status de seus *controllers* divisionais, toma conhecimento de como a *Martex Company* atribui funções a seus *controllers* divisionais que vão além das normalmente atribuídas à função, dando a eles mais autoridade e responsabilidade sobre a gerência da empresa.

Bevins defendia que, caso o *controller* divisional da *Rendell* possuísse maior poder de decisão e maior responsabilidade, isso contribuiria para a existência de um controle mais efetivo por parte da empresa, diminuindo a possibilidade dos gerentes divisionais manipularem os relatórios como lhes conviesse.

O que se analisa neste trabalho é a repercussão que essa alteração provoca no comportamento dos indivíduos, principalmente nos funcionários diretamente envolvidos com a mudança e a possibilidade dessa mudança estrutural ser inserida na empresa.

Assim, o tema deste trabalho consiste na análise dos aspectos comportamentais da *Rendell Company*, citada por *Anthony e Govindarajan* (2002) no caso de serem implantadas alterações estruturais, verificando ainda como aspectos referentes à cultura e ao clima organizacional interferem nesse processo, considerando como a aprendizagem organizacional pode contribuir para que a mudança seja implantada com sucesso na *Rendell*.

Assim, baseados no tema proposto, procura-se responder à seguinte questão-problema:

Ao se inserir alterações estruturais em uma organização, quais caminhos podem ser seguidos para minimizar os impactos desfavoráveis à empresa, nos aspectos comportamentais?

1.2 Objetivos

O objetivo geral consiste, em verificar formas que possam ser utilizadas pelo *controller* para que ele obtenha um melhor desempenho ao se relacionar com questões comportamentais dos indivíduos de uma organização.

Os objetivos específicos são:

- a) Analisar as variáveis que interferem em um processo de mudança em uma organização, no aspecto comportamental.
- b) Caracterizar através de considerações sobre controle, estrutura organizacional, clima e cultura organizacional, a viabilidade dessa mudança.

1.3 Justificativa

Sucessivas mudanças estruturais, estratégicas e tecnológicas têm ocorrido, e tornam-se necessárias nas organizações atuais. Segundo Wagner III e Hollenbeck (2002; p.336) a mudança pode ser conceituada como “o ato de variar ou de alterar modos convencionais de pensamento ou comportamento”. Kanitz (1976) afirma que tais mudanças estão ocorrendo de forma contínua, rápida e imprevisível.

As organizações foram atingidas por estas mudanças, sejam estas organizações com ou sem fins lucrativos, ou ainda de qualquer ramo de atividade. O impacto causado pelas rápidas transformações refletiu no processo de decisão das empresas, dificultando com isso a condução eficiente e efetiva dos processos de gestão.

Equivalente a estas mudanças surge a necessidade do ajustamento do papel do indivíduo ao novo ambiente organizacional. Essas mudanças podem servir, conforme citado

por Evans e Russell (1989, *apud* CORREIA, 2004), como estimulante à criatividade de cada indivíduo promovendo com isso novas idéias, maior entusiasmo e gerando novos desafios, como é o caso das mudanças técnico-científicas identificadas pelas descobertas científicas, pela explosão dos conhecimentos, pelas tecnologias, pela competitividade, concorrência e pela expansão das economias.

Porém, segundo Carvalho (1999) a mudança pode trazer a incerteza que, por sua vez, pode promover a ansiedade.

Como o mercado está cada vez mais competitivo, observa-se ainda a necessidade de adaptar as organizações às mudanças que, cada vez se tornam mais aceleradas, tornando necessária a busca de soluções ágeis para adequar os indivíduos a esse processo.

A aprendizagem organizacional pode ser considerada uma importante ajuda a esse problema, uma vez que ela tem uma maior preocupação com a educação continuada objetivando a mudança de comportamentos, valores e eventualmente da estrutura da organização, possibilitando o estímulo a criatividade dos indivíduos e ainda podendo melhorar a adaptação dos mesmos aos diferentes desafios propostos pela organização.

A aprendizagem organizacional é um processo contínuo, que exige dedicação dos dirigentes e de toda a equipe por meio da união dos esforços coletivos.

Durante muito tempo, a contabilidade foi vista apenas como um sistema de informações restritas ao cumprimento das necessidades do fisco. A contabilidade passou a ser caracterizada também como um instrumento gerencial que emprega sistemas de informações para registrar as operações da organização, elabora e interpreta relatórios que analisem os resultados e forneçam informações necessárias para as tomadas de decisões empresariais e para o processo de gestão.

O caso *Rendell*, citado por *Anthony e Govindarajan* (2002), que será abordado nesse trabalho, é um típico episódio onde há a necessidade de mudanças ágeis na empresa. A ausência de controles, indicadores e relatórios com informações contábeis-gerenciais precisas podem gerar perdas de recursos para a empresa, levando-a a uma situação financeira e econômica insatisfatória, quando não à insolvência.

Tendo como objetivo elevar o crescimento anual da empresa e ainda facilitar a implantação de novas técnicas de controle, Fred Bevins, *controller* da matriz, pretende alterar a forma de seus *controllers* divisionais se reportarem ao gerente divisional e à matriz mudando o seu status de auxiliares para uma função de praticamente paridade administrativa com os gerentes divisionais.

1.4 Metodologia

Para alcançar o objetivo sugerido nesse trabalho, algumas práticas metodológicas serão definidas. Para Oliveira (2001, p.118), “pesquisar significa planejar cuidadosamente uma investigação de acordo com as normas da Metodologia Científica, tanto em termos de forma como de conteúdo”.

A presente pesquisa se caracteriza segundo abordagem do problema, dos objetivos e segundo procedimentos técnicos de coleta de dados, como se explicita a seguir.

Quanto à abordagem do problema, classifica-se como qualitativa. Silva e Menezes (2000, p.20) descrevem a pesquisa qualitativa como a pesquisa que não precisa ser demonstrada numericamente através de métodos estatísticos.

Quanto aos seus objetivos, esse trabalho caracteriza-se como sendo uma pesquisa exploratória. Gil (*apud* SILVA e MENEZES, 2000, p.210) afirma que uma pesquisa será

considerada exploratória quando “visa proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito ou a construir hipóteses”. Segundo Cervo e Bervian (1996, p.76), “toda investigação nasce de algum problema teórico/prático sentido. Este dirá o que é relevante ou irrelevante ao observar os dados que devem ser selecionados”. O problema foi abordado com o intuito de analisar a estrutura e a cultura organizacional e procurar compreender como estas podem se relacionar com a aprendizagem organizacional, e ainda, como a controladoria pode utilizar-se desses elementos tornando-os fatores de aperfeiçoamento buscando o melhor desempenho da organização.

Quanto ao procedimento técnico, esta é considerada um estudo de caso, pois, segundo Gil (1989, p.14 *apud* PFITCHER 2004, 22):

O estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimento amplo e detalhado do mesmo; tarefa praticamente impossível mediante os outros delimitamentos considerados, Este delineamento se fundamenta na idéia de que a análise de uma unidade de determinado universo possibilita a compreensão da generalidade do mesmo ou, pelo menos, o estabelecimento de bases para uma investigação posterior, mais sistemática e precisa

Esta pesquisa não procurou unicamente a resposta ao problema definido, mesmo porque a sua finalidade é demonstrar hipóteses e a dificuldade do processo de mudança e não propriamente resolver o caso da *Rendell Company*. Assim, devido a complexidade do assunto e a situação questionadora este trabalho em princípio está adaptado a empresas da categoria da *Rendell Company*.

1.5 Estrutura

Este trabalho está dividido em quatro (04) seções, a saber:

A primeira seção apresenta a introdução ao tema em estudo, evidenciando a sua importância e definindo o problema da pesquisa. Apresenta também os objetivos gerais e específicos, a metodologia e as limitações da pesquisa.

A segunda seção apresenta a revisão teórica do tema. Sem existir a pretensão de esgotar o assunto, serão abordados os seguintes conceitos:

- a) Controladoria.
- b) Planejamento e Controle.
 - Controle Gerencial.
- c) Estrutura Organizacional.
- d) Clima Organizacional.
- e) Cultura Organizacional.
- f) Aprendizagem organizacional.

A terceira seção apresenta o estudo de caso, onde serão explicitados os dados necessários para a discussão aqui proposta. Na quarta seção são apresentadas as considerações finais sobre o tema pesquisado.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

É necessária para o desenvolvimento deste estudo de caso, a apresentação de conceitos, relacionados diretamente ao assunto abordado, tais como o controle, controladoria, estrutura organizacional, clima, cultura e aprendizagem organizacional, os quais serão analisados a seguir.

2.1 Controladoria

O mundo moderno necessita cada vez mais de profissionais bem preparados para enfrentar os desafios, as incertezas e o dinamismo das transformações sociais, políticas, econômicas e culturais que vêm ocorrendo na sociedade. Nesse ambiente, a contabilidade, para se adaptar às mudanças e para entrar em sintonia com as novas exigências do mercado, adequou o perfil de seus profissionais às novas necessidades.

Atualmente são exigidos profissionais com uma visão sistêmica dos negócios, da sociedade, do mundo e capazes de propor soluções às diversas situações, ou seja, um profissional com conhecimento interdisciplinar de outras ciências e não apenas limitado à sua área. Desse amadurecimento da contabilidade, surge a controladoria.

A controladoria, como ramo do conhecimento, pode ser conceituada segundo Mosimanm e Fisch (1999, p.99) como o...

conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e, principalmente, Contabilidade, que se ocupam da gestão econômica, com o fim de orientá-la para a eficácia

Na busca da interação desse novo profissional com as organizações atuais, as empresas, procurando obter os resultados desejados, transcendem conceitos ditados por áreas como a administração, economia e contabilidade. A sociologia, por exemplo, contribui com estudos sobre o comportamento humano com relação a outros indivíduos em determinadas comunidades. Mosimanm e Fisch (1999, p.108) citam exemplos dessa contribuição como:

a teoria das organizações, incluindo relações de autoridade e responsabilidade, centralização e descentralização do processo decisório, e sobretudo do processo de comunicação no que tange a informações de caráter econômico, entre as áreas, e da empresa para o ambiente externo

Tung (1993) afirma que a controladoria é definida também como órgão administrativo que vai trabalhar, por exemplo, com a elaboração de políticas básicas, formação de padrões de controle, definição de responsabilidade relacionada a cada função dentro da empresa, desenvolvimento de métodos eficientes de comunicação entre outras funções definidas de acordo com a estrutura organizacional e também de acordo com o porte da empresa.

Kanitz (1976) coloca como funções da controladoria, o comando e a fixação dos sistemas de:

- a) Informação: onde se encontram os sistemas contábeis e financeiros da empresa entre outros.
- b) Motivação: o controlador será o responsável pela verificação dos efeitos que novos sistemas de controle poderão causar sobre o comportamento dos indivíduos na organização.
- c) Coordenação: procura centralizar informações com o objetivo de aceitar planos econômicos e de assessorar a administração, não apenas alertando sobre certas situações adversas, mas também sugerindo soluções.
- d) Avaliação: interpretar fatos e avaliar resultados por área de responsabilidade e por atuação gerencial.

- e) Planejamento: determinar consistência e viabilidade dos planos e ainda verificar se eles são coordenados e aceitos, podendo servir de embasamento a uma avaliação futura.
- f) Acompanhamento: acompanhamento da evolução dos planos delineados pela empresa a fim de adaptá-los ao pretendido.

A controladoria, buscando a continuidade da organização, faz uso de suas funções administrando e definindo os sistemas citados.

O profissional responsável pela controladoria nas empresas chama-se *controller*. Tung (1993) defende que inicialmente as palavras *controller* e *comptroller* (oriundas do francês), possuindo a mesma acepção, eram utilizadas nos Estados Unidos, Inglaterra e outros países para designar o executivo que tinha a tarefa de controlar ou verificar as contas, contudo com a revolução industrial, essa definição tornou-se inapropriada porque não compreendia a totalidade das funções abrangidas pelo *controller*. De acordo com Garrison e Noreen (2000, p.17):

controller é o membro da alta administração responsável por fornecer informações importantes e adequadas para dar suporte às atividades de planejamento e controle e elaborar as demonstrações financeiras para os usuários internos e externos da empresa.

Horngren, Foster e Datar (1997, p.6) acrescentam ainda sobre atribuições do *controller* dentro dos conceitos modernos de controladoria que “através do relato e da interpretação de dados relevantes, o *controller* exerce força ou influência que impele os gestores a tomarem melhores decisões”.

O organograma apresentado a seguir é um exemplo das interações do *controller* com os demais funcionários e seu nível de responsabilidade. A empresa citada no exemplo, é a *Clorox Company*.

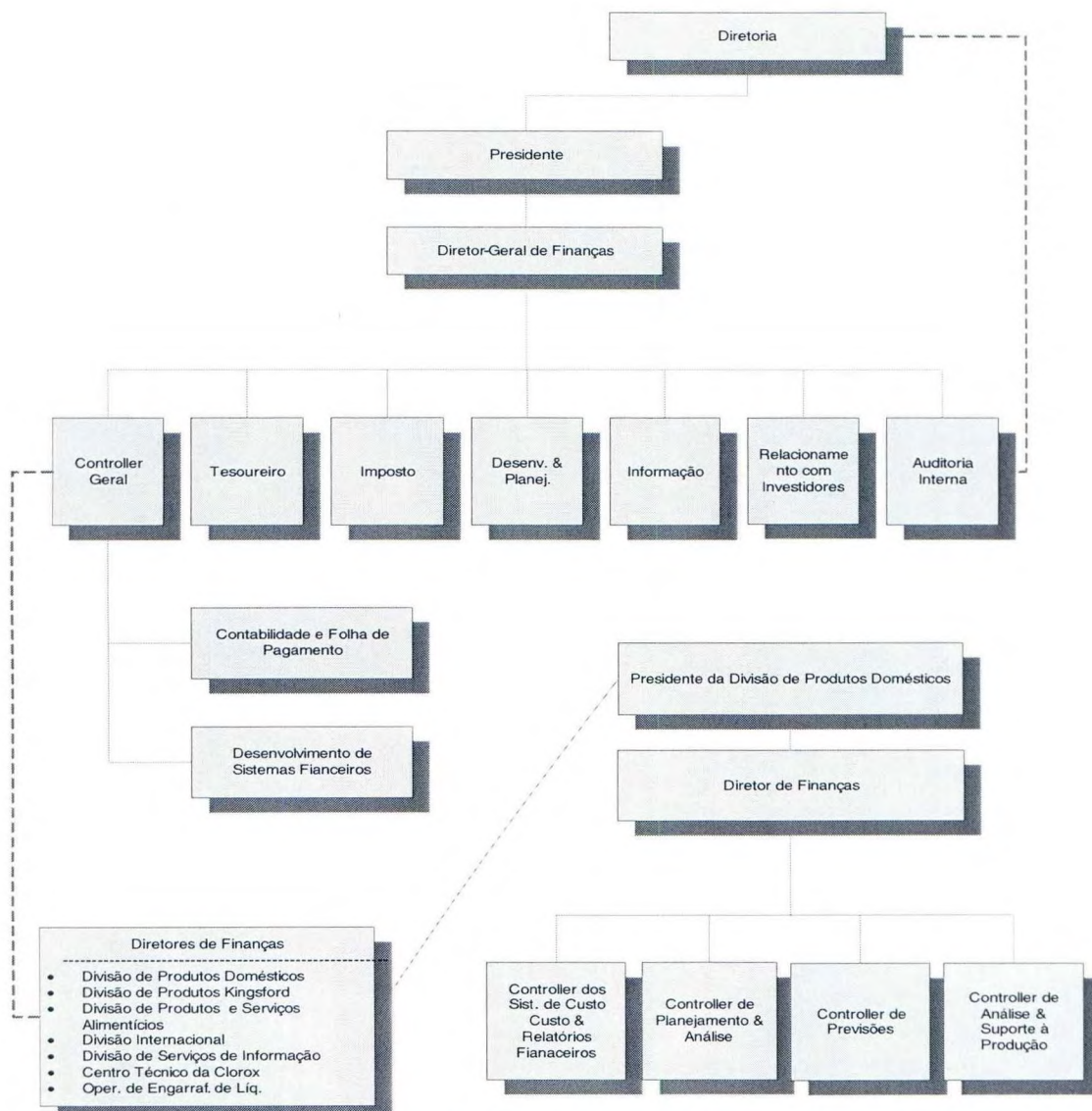


Figura 1 - Prestação de contas ao diretor-geral de finanças e ao controller da corporação.

Fonte: Horngren, Foster e Datar (1997, p.6)

Sendo os relacionamentos de linha:

_____ = prestação de contas imediata e

- - - - = prestação de contas em segunda instância

Segundo Heckert e Wilson (1963, *apud* MOSIMANM E FISCH, 1999), o *controller* deve possuir os seguintes pré-requisitos para o desempenho da função:

- Conhecimento amplo da organização, da história, políticas, operações e programas.
- Possuir informações sobre o setor de atividade econômica que a empresa faz parte, assim como, das forças políticas, sociais e econômicas relacionadas com essa atividade.

- c) Reconhecimento das dificuldades de gestão da produção, da distribuição, pessoal e finanças.
- d) Interpretação eficiente de dados estatísticos e contábeis para que os mesmos se tornem úteis para a tomada de decisão
- e) Capacidade de expressar por escrito idéias de forma que elas sejam de simples entendimento.
- f) Ter habilidade para conduzir pesquisas estatísticas e possuir entendimento sobre os princípios e procedimentos contábeis.

Além de possuir as habilidades citadas, buscando um melhor desempenho de sua função, o *controller* tem como uma de suas principais atribuições a função de controle da organização, que será comentada a seguir.

2.2 Planejamento e Controle

As organizações estando inseridas em um ambiente marcado por competição e mudanças constantes, necessitam de mecanismos capazes de detectar, em tempo hábil, fatores que possam interferir na vida da empresa retirando-a do caminho planejado. Através do controle a empresa irá manter-se na trajetória definida e alcançar, com isso, seus objetivos. Gomes e Salas (2001, p.22) definem o termo controle como meio de:

assegurar que as atividades de uma empresa se realizem da forma desejada pelos membros da organização e contribuam para a manutenção e melhoria da posição competitiva e a consecução das estratégias, planos, programas e operações, consentâneos com as necessidades identificadas pelos clientes. Para alcançar estes objetivos, a administração se assegura de obter a informação e influenciar o comportamento das pessoas para atuar sobre as variáveis internas de que depende o funcionamento da organização.

O controle relaciona-se diretamente ao planejamento, já que seu objetivo é garantir, tanto quanto possível, que as atividades da organização estão sendo desempenhadas conforme o plano.

Conforme Horngren, Foster e Datar (1997, p.3) “Planejamento é a escolha de metas, a previsão de resultados sobre vários caminhos de obtenção dessas metas e, por conseguinte, a decisão de como atingir as metas desejadas”.

Segundo Brisolla (1990, *apud* MOSIMANM e FISCH, 1999, p.81) “sem planejamento não há padrões, sem padrões não há controle e sem controle o planejamento não tem sentido”.

Atkinson *et al.* (2000, p.581), afirma ainda que um sistema pode estar sob controle ou fora de controle. Ele está sob controle quando a empresa ou processo “está no caminho para alcançar seus objetivos, caso contrário, está fora de controle”.

Os procedimentos adotados para se manter o controle em uma organização, formam um ciclo que se inicia com o planejamento e é finalizado com medidas corretivas para que se mantenha o controle. Os procedimentos que formam o ciclo de controle, conforme Atkinson *et al.* (2000), são:

- a) Planejar: progressão dos objetivos primários e secundários da empresa e identificação dos processos que irão torná-los completos.
- b) Executar: execução do plano.
- c) Monitorar: mensuração do atual nível de desempenho do sistema.
- d) Avaliar: comparação do desempenho do sistema a fim de identificar variações entre os objetivos do sistema e o desempenho efetivo e decidir sobre ações visando melhorias.
- e) Corrigir: cumprimento de práticas corretivas necessárias para manter o sistema sob controle.

A aplicação de controle não deve traduzir-se em lealdade absoluta aos planos gerenciais, principalmente quando há indícios que o que é melhor para a empresa é diferente do que foi inicialmente planejado.

Segundo Atkinson *et al.* (2000) o controle pode ser dividido em dois tipos de sistemas:

- a) Controle por tarefas: assegura-se que uma tarefa está sendo executada da maneira planejada. Uma das abordagens do controle por tarefas é o controle preventivo, onde os gerentes projetam um sistema que somente poderá ser operado da forma determinada. Outra abordagem é o controle por auditoria, onde os gerentes fazem auditorias eventuais para se assegurar, após treinarem os funcionários, que os mesmos estão executando as tarefas como desejado.
- b) Controle por resultados: foca a motivação dos funcionários para alcançar os objetivos da empresa. Diferentemente do controle por tarefa que prevê penalidades em virtude de descumprimento da ação previamente definida, o controle por resultados premia seus funcionários quando estes contribuem para o alcance dos objetivos da organização.

Segundo o autor o controle por tarefas é mais apropriado em situações onde existe a necessidade para seguir regras ou determinados métodos, onde para minimizar a oportunidade de fraude os funcionários manejem ativos líquidos e onde a empresa possui controle a tal ponto sobre seu ambiente que pode eliminar a insegurança ambiente.

De acordo com ele, o controle por resultados é mais eficaz nos seguintes casos: mudança de ambiente; em situações onde existe autonomia dos sócios para decidir independentemente no caso de mudança; onde há entendimento por parte dos sócios, dos objetivos da empresa e quando o sistema de avaliação serve também para motivar os funcionários a decisões que convirjam com os objetivos da empresa.

Anthony e Govindarajan (2002, p.32) definem sistema como sendo “um procedimento preestabelecido para executar uma atividade ou um conjunto de atividades; geralmente, as atividades são repetidas”.

Pode-se, dentro do controle, ainda, distinguir dois aspectos segundo *Gomes e Salas* (2001, p.24). Um se refere a uma perspectiva limitada do controle, fundamentado basicamente em aspectos financeiros.

O outro analisa também o contexto em que ocorrem as atividades e em especial os aspectos conforme Gomes e Salas (2001, p.24) relacionados a “cultura organizacional, comportamento individual, estrutura organizacional, estratégia e contexto social competitivo”.

A seguir é apresentado um resumo das duas perspectivas:

ASPECTOS	PERSPECTIVA LIMITADA	PERSPECTIVA AMPLA
Filosofia.	Controle de cima para baixo; Controle como sistema.	Controle realizado por todos; Controle como atitude.
Ênfase.	Cumprimento	Motivação, autocontrole.
Conceito de controle.	Medição de resultado baseado na análise de desvios e geração de relatórios; Desenho, técnicas de gestão.	Desenvolvimento de uma consciência estratégica orientada para o aperfeiçoamento contínuo; Melhora na posição competitiva.
Consideração do contexto social, organizacional e humano.	Limitado. Ênfase no desenho de aspectos técnicos; Normas rígidas, padrões valores monetários.	Ampla. Contexto social, sociedade, cultura, emoções, valores.
Fundamento teórico	Economia, Engenharia.	Antropologia, Sociologia, Psicologia.
Mecanismos de controle.	Controle baseado no resultado da Contabilidade de Gestão.	Formal e informal. Outras variáveis, aprendizado.

Quadro 1 - Perspectivas de controle

Fonte: adaptado de Amat (1993, p.27) por Gomes e Salas (2001)

A perspectiva ampla vai considerar o controle voltado ao aperfeiçoamento das pessoas, motivando-as e estimulando ao aprendizado, facilitando assim, a adaptação de mudanças.

2.2.1 Controle Gerencial

Conforme *Anthony e Govindarajan* (2002, p.35) “o controle gerencial é o processo pelo qual os executivos influenciam outros membros da organização, para que obedeçam às estratégias adotadas”.

Um sistema de controle, de acordo com *Anthony e Govindarajan* (2002) possui os seguintes fatores:

- a) Detectores que informam o que está ocorrendo na empresa.

- b) Avaliadores que comparam a informação detectada com a desejada.
- c) Executantes fazem a correção quando a informação detectada diverge da desejada.
- d) Sistema de comunicação informará à organização o que os demais fatores avaliaram.

Pode-se constatar, a partir destas afirmações, que um processo de controle gerencial possui diferenças se comparado a um simples processo de controle mecânico como o modelo do termostato de *Anthony e Govindarajan* (2002), que é um simples dispositivo de controle de temperatura do ambiente.

No termostato, por exemplo, o detector será representado pelo termômetro, que no caso mede a temperatura do ambiente. Outro dispositivo irá comparar a temperatura alcançada com a temperatura padrão, sendo então este o elemento avaliador. Um outro dispositivo que fará a temperatura detectada se equivaler a padrão, sendo por isso chamado de elemento executante. Finalmente, o sistema de comunicação do termostato, transmitirá as informações do detector ao avaliador e deste ao executante automaticamente.

Uma diferença que se pode visualizar, entre o que acontece em uma organização e o que ocorre no modelo do termostato proposto por *Anthony e Govindarajan* (2002), é que não há como prever que ação um executivo tomará e se esta é realmente a solução ótima ao caso, quando se encontram diferenças de desempenho indesejadas na organização. Nem tampouco, que comportamento os outros funcionários terão em resposta a essa ação, diferentemente do termostato onde, sabe-se de antemão que ação será tomada e que o dispositivo obterá a resposta desejada.

O processo de controle gerencial, de acordo com *Anthony e Govindarajan* (2002, p.35), “não é de maneira nenhuma mecânico. Envolve interação entre indivíduos e não existe a possibilidade de descrever essas interações automaticamente”.

É necessário ainda, segundo *Anthony e Govindarajan* (2002) procurar-se a congruência de objetivos, ou seja, os objetivos individuais dos envolvidos devem convergir com os da organização, para aumentar as chances da organização alcançar os objetivos planejados. Através dessa congruência de objetivos, torna-se necessário conhecer mais sobre a organização e a interação dos funcionários nas organizações.

2.3 Estrutura Organizacional

Diferentes características sociais, filosofias e costumes, conforme *Morgan* (1996) distinguem as sociedades organizacionais, sofrendo a influência ainda, do ambiente em que se desenvolvem. Quando se observa os fatores culturais que formam os indivíduos e as organizações, nota-se peculiaridades em seu comportamento, pois a cultura organizacional é produto da interação entre o indivíduo e a organização.

Visto isso, *Simon* (1971, p.75) define organização como sendo “sistemas de comportamento cooperativo, onde se espera que os seus membros orientem seu comportamento de acordo com certos fins que são considerados como objetivos”.

Schermerhorn (1999, p.152) acrescenta ainda que o conceito de organização “envolve a divisão de trabalho a ser feito (divisão de mão-de-obra) e a coordenação de resultados”.

Alencar (1996, p.94 *apud* *CORREIA*, 2004, p.17) afirma que

a estrutura da organização é o aspecto que mais atenção tem recebido por parte dos estudiosos da inovação organizacional. Várias são as dimensões dessa estrutura que podem constituir barreiras ao processo de introdução e implementação de inovações.

A Estrutura Organizacional é o conjunto de funções, relações, divisões de trabalho, responsabilidades que constituem o arranjo das partes da organização e onde as pessoas interagem umas com as outras.

Stoner e Freeman (1995) dividem a estrutura organizacional em estrutura formal e informal. As estruturas organizacionais informais, de acordo com Stoner e Freeman (1995, p.130), compreendem:

relacionamentos não-documentados e não reconhecidos oficialmente entre os membros de uma organização que surgem inevitavelmente em decorrência das necessidades pessoais e grupais dos empregados.

A estrutura organizacional formal será representada na maior parte das vezes graficamente, através de organogramas seguindo a hierarquia definida pela empresa.

Segundo Hall (1984), a estrutura organizacional atende às seguintes funções:

- a) Contribui para que os produtos sejam acabados e colabora também, para que os objetivos da organização sejam alcançados.
- b) Tendo em vista que as estruturas são estabelecidas para que os indivíduos se moldem às exigências das organizações e não o contrário, a estrutura deve regular ou amenizar o impacto das influências individuais nas organizações.
- c) Estabelecer fluxo das informações, os níveis de poder e as áreas onde as atividades serão efetuadas.

Schermerhorn (1999) afirma que quando se criam estruturas deve-se optar por organizar pessoas e funções sob uma mesma chefia, formar unidades de trabalho ou então departamentos. Também é necessário optar pelo modo como esses departamentos serão integrados, para que funcionem do modo mais coordenado possível.

A departamentalização pode ser compreendida de acordo com Wagner III e Hollenbeck (2002) como uma maneira de agregar os grupos similares de uma organização.

Segundo Schermerhorn (1999) a departamentalização envolve, tradicionalmente, a criação das seguintes estruturas:

- a) Funcional: Considera a especialização técnica dos funcionários a fim de formar grupos. Essas estruturas se adaptam bem em organizações pouco complexas, ou de

pequeno porte, que geralmente não possuem mais de um produto ou serviço, e ainda nos ambientes relativamente estáveis. As vantagens dessa estrutura se referem, em parte, a especialização que o agrupamento funcional traz como, por exemplo, a qualidade apurada na resolução de problemas técnicos. Como desvantagens podem-se citar a lentidão a processos de mudanças ambientais e relacionados à inovação, comunicações e coordenações pouco sólidas entre funções; entre outras.

b) **Divisionais:** As estruturas divisionais diferem das funcionais por serem estruturas moderadamente descentralizadas tendo seus departamentos divididos de acordo com o produto, com a localização geográfica ou clientes. Essa estrutura favorece um melhor desempenho dos funcionários e a flexibilidade em situações de mudança ambiental e inovações, porém seus custos operacionais aumentam por causa da duplicação dos esforços. As estruturas divisionais podem ser divididas em:

- **Divisional Geográfico:** Considera a localização da fábrica, empresa ou filial como critério de divisão interna, agrupando as atividades e funções desempenhadas na mesma área.
- **Divisional por Produto:** Leva em consideração a subdivisão por produto ou serviço fabricado ou oferecido na formação de grupos.
- **Divisional por Cliente:** Considera as atividades que servem ao mesmo cliente, agrupando-as assim, em grupos.

c) **Matricial:** é quando duas ou mais formas de estrutura são empregadas sobre uma mesma equipe, dentro de uma organização.

Os ambientes complexos e dinâmicos que as empresas vivem estão aumentando a pressão sobre as organizações à medida que se procuram, no mercado competitivo, estruturas que atendam as suas necessidades podendo acrescentar vantagem competitiva e maior produtividade.

Entre os desenvolvimentos recentes é importante o crescimento de estruturas de equipe e de rede. Schermerhorn (1999) conceitua as estruturas de equipe como as equipes multifuncionais temporárias ou permanentes criadas com a finalidade de aprimorar as relações

em todos os níveis da organização, compartilhando conhecimentos e experiências objetivando com isso a resolução de problemas.

Conforme Schermerhorn (1999, p.162), as estruturas de rede “incluem sistemas de serviços contratados e alianças de estratégias agrupadas em torno de um negócio central ou centro organizacional”. Este autor acrescenta ainda tendências que estão alterando o local de trabalho, são elas:

- a) Estruturas de controle verticais tradicionais estão dando lugar a estruturas que ressaltam a flexibilidade e o envolvimento do empregado.
- b) Cadeias de comando, ou seja, a linha de autoridade que liga verticalmente todas as pessoas com níveis sucessivamente mais altos de gerência, estão se tornando mais curtas. Também estão com menos unidades de comando, ou seja, onde uma pessoa se reporta apenas a um supervisor, para mudar essa situação as organizações estão utilizando, por exemplo, mais equipes multifuncionais.
- c) Amplitudes de controle, que é a quantidade de pessoas que se reporta diretamente a um gerente, estão mais largas e há a tendência por menores níveis de gerenciais.
- d) Ênfase na delegação efetiva, ou seja, no processo de delegar trabalho a outras pessoas criando como isso por parte deles mais responsabilidade, garantindo mais autoridade a eles, porém, exigindo uma prestação de contas como garantia de que o trabalho será executado.

Entretanto, Gibson *et al.* (1981) afirmam que as organizações não diferem somente em estrutura e processos, mas também através do comportamento de seu pessoal. Os autores descrevem os elementos que diferenciam as organizações, como por exemplo, estilos de liderança, a estrutura e ambiente organizacional, que irão interagir, produzindo assim, o clima organizacional.

2.4 Clima Organizacional

O clima organizacional refere-se a características motivadoras que existem no ambiente organizacional, ou seja, aos aspectos que levam ao despertar de diversos tipos de motivação e tendo em vista também que a análise de clima não está preocupada com as percepções individualizadas de cada um, mas sim em apurar a percepção da coletividade.

Para Santos e Cruz (2004, p.37), o clima organizacional pode ser conceituado como “a soma das percepções que as pessoas têm de uma organização. É, portanto, uma impressão geral do que é uma organização”. Faz parte do clima organizacional a soma dos canais formais e informais de comunicação utilizadas pelas pessoas que compõe a organização.

Os canais de informação serão entendidos aqui, sucintamente apenas visando maior esclarecimento, de acordo com Barichello, Pozzobon e Ribeiro (2004).

Os canais informais são entendidos como um processo de comunicação onde as informações circuladas não são oficiais nem controladas e são usadas, geralmente, entre dois indivíduos ou para a comunicação em pequenos grupos para fazer disseminação seletiva do conhecimento.

Já nos canais formais o processo de comunicação é oficial, destinado a transferir informações a uma comunidade, não a um indivíduo e são controlados pela organização. Nos canais formais as informações que veiculam são registradas em um suporte e assim tornam-se mais acessíveis.

Litwin e Stinger (1968, *apud* GONÇALVES, 1997) utilizaram para analisar o clima organizacional, dimensões que o explicariam e ainda como essas dimensões se relacionam com determinadas características da organização. As dimensões são as seguintes:

- a) Estrutura da organização: sentimento dos funcionários a respeito dos regulamentos, das restrições da sua situação e de outras limitações enfrentadas no desenvolver do trabalho.
- b) Responsabilidade: é a independência no desempenho de suas tarefas e a autonomia para tomar decisões sobre sua função, tarefa.
- c) Recompensa: é o sentimento de ser recompensado por um trabalho bem feito, ou seja, quando a organização enfatiza fatores positivos ao invés punições há um sentimento de justiça da política de promoção e remuneração.
- d) Desafio: sentimento de risco pela realização de tarefas e também no momento da tomada de decisões.
- e) Relacionamento: companheirismo no grupo considerando também as boas relações entre superiores e subordinados.
- f) Cooperação: percepção do espírito de cooperação entre todos os membros da organização.
- g) Padrões: grau definido pela organização enfatizando determinadas normas e processos.
- h) Conflito: sentimento dos funcionários, sobre as opiniões contraditórias, e a forma utilizada para dissolução dos conflitos.
- i) Identidade: sentimento de pertencer a uma organização, como elemento importante e a sensação de partilhar objetivos pessoais com os objetivos organizacionais.

O clima organizacional também reflete a história interna tanto da empresa quanto de seus membros, dos tipos de pessoas que a organização atrai, de seus processos de trabalho e leiaute físico, das modalidades de comunicação e do modo como a autoridade é exercida dentro da organização.

Por sua vez, Moran e Volkwein (1992, *apud* SANTOS e CRUZ, 2004) dizem que o clima é decorrente da cultura e se desenvolve a partir da interação entre os fatores culturais, contingências e dos indivíduos da organização.

2.5 Cultura Organizacional

Schein (1985, *apud* SANTOS e CRUZ, 2004, p.51) conceitua cultura organizacional como:

o conjunto coerente das assimilações fundamentais que um determinado grupo inventou, descobriu ou desenvolveu, aprendendo a afrontar os seus problemas de adaptação externa e de integração interna, e que se adaptaram de forma a poder serem considerados valores e, portanto, serem ensinados aos novos membros, como o modo correto de perceberem pensar e sentir em relação àqueles problemas.

A influência da cultura torna-se importante à medida que as organizações entendem que não somente as mudanças estruturais, mas também que as mudanças de atitude e o entendimento de mecanismos comportamentais podem contribuir para um melhor desempenho da organização.

Wagner III e Hollenbeck (2002) afirmam que na essência de toda organização há um conjunto de preceitos e valores que influenciam o comportamento dos indivíduos ajudando-os a compreender a organização. A esse conjunto de valores e preceitos eles chamam de manifestações superficiais da cultura organizacional. São eles:

- a) Cerimônias: são eventos onde membros de uma empresa enaltecem os mitos, os símbolos e os heróis, com o intuito de reforçar e exemplificar valores e preceitos da organização.
- b) Ritos: cerimoniais que têm o objetivo de levar para todos informações ou então levá-los a concretizar determinados propósitos.
- c) Rituais: ações ou ritos que servem para reforçar valores e preceitos; quando regularmente repetidos tornam-se rituais.
- d) Histórias: narrações de situações que servem como explicam e transmitem os valores e preceitos da organização.
- e) Mitos: um tipo de história “imaginária” que tenta explicar como provavelmente ocorreu um evento que poderia ter uma explicação nebulosa se explicada de outra forma.

- f) Heróis: funcionários modelos que encarnam os valores da organização.
- g) Símbolos: são atos, elementos ou eventos com significados atribuídos pelos membros da empresa e que permitem a troca de idéias e mensagens emocionais.
- h) Linguagem: conjunto do vocabulário utilizado em uma organização e que detecta a presença de um conjunto de normas e valores particulares de uma cultura.

Schein (1982) afirma que o conjunto de funcionários de uma organização é responsável pela formação da cultura, pela criação do conjunto de pressupostos e por sua modificação.

No entanto, ele atribui uma importância diferenciada ao papel dos criadores da organização no ato de inserir seus padrões culturais na empresa, pois ao desenvolverem formas adequadas de resolução de problemas, acabam por transmitir sua maneira de percepção aos funcionários, e também a visão das funções que a organização deve desempenhar. Os gerentes também desempenham este papel, segundo o autor.

Schein, (1982) afirma que a cultura de uma organização, abrange as seguintes funções:

- a) Mostrar a seus membros que eles pertencem à empresa, o que ele denomina de integração interna.
- b) Criar condições à organização para que possua adaptabilidade e flexibilidade frente às mudanças ambientais, o que o autor chama de adaptação externa.
- c) Proteger a organização de ameaças externas a ela, estas provenientes das funções anteriores.

A tendência do momento atual é de que as organizações ampliem seu papel, deixando de ser somente produtoras de bens e serviços para também se tornarem espaços sociais, onde os indivíduos possam realizar aprendizados voltados ao desenvolvimento dos seus potenciais e onde possam usar seu talento em favor do próprio desenvolvimento e da organização.

As características organizacionais, em especial a cultura, adquirem importância no processo de aprendizagem organizacional, considerando-se que estas irão estimular ou limitar a criatividade e auxiliar no processo de aprendizado.

2.6 Aprendizagem organizacional

A sociedade passou por intensas transformações, principalmente em função da valorização do conhecimento nas organizações, o que permitiu a evolução da tecnologia da comunicação, promovendo assim, um aumento da velocidade na transmissão de dados e, conseqüentemente, na transmissão de informações e de conhecimento. Percebe-se que a fonte de riqueza passa a ser o conhecimento e a informação e não mais os recursos naturais ou somente o trabalho físico.

O contexto econômico contemporâneo exige uma postura diferenciada tanto das organizações como de seus membros. A respeito do assunto, Sveiby (2003, p.23 e 51) afirma que:

a maioria dos funcionários das empresas do conhecimento são profissionais altamente qualificados e com alto nível de escolaridade – isto é, são trabalhadores do conhecimento. Seu trabalho consiste, em grande parte, em converter informação em conhecimento [...] a informação é desprovida de significado e vale pouco. (...) o valor não está na informação armazenada, mas na criação de conhecimento de que ela pode fazer parte.

Procurar compreender os mecanismos pelo qual o conhecimento pode ser formado e transferido na empresa pode trazer para a empresa melhores resultados de acordo com Freire (2004).

Crawford (1994, p.21) conceitua o conhecimento como sendo “a capacidade de aplicar informação a um trabalho ou a um resultado específico”.

O conhecimento no ambiente organizacional pode ser dividido em conhecimento explícito e tácito. Onde o conhecimento explícito pode ser definido, de acordo com Sveiby (2003) como o conhecimento articulado através da linguagem formal (oral e escrita) e é transmitido mais facilmente entre os indivíduos e é adquirido principalmente através da informação, quase sempre por intermédio da educação formal.

Quanto ao conhecimento tácito verifica-se que este, de acordo com Freire (2004)¹:

é dificilmente visível e exprimível na linguagem formal. Integra conclusões, *insight* e palpites subjetivos e agrega duas dimensões: a dimensão cognitiva, formada por modelos mentais, crenças, percepções valores e emoções, e a dimensão técnica, constituída (...) pelo conhecimento técnico do indivíduo.

Ter consciência de que o conhecimento está nas pessoas e que os computadores e equipamentos são ferramentas de trabalho, tira o foco de atenção das máquinas para os indivíduos. Compete então, à organização criar métodos que procurem favorecer um espaço onde seus funcionários adquiram novos conhecimentos e compartilhem com os demais funcionários já existentes.

Para Davenport e Prusak (2003), práticas formais e informais devem ser adotadas e estimuladas visando um nível maior de conhecimento compartilhado tanto tácito como explícito. Tais práticas buscam o relacionamento entre os funcionários, disponibilizando, formando estruturas ou ainda indicando onde encontrá-lo. Podem ser citadas como exemplo dessas práticas:

- a) As conversas entre os funcionários do mesmo grupo e de grupos diferentes, entre outros benefícios podem trazer soluções criativas para problemas antes insolúveis, se analisadas do ponto de vista do grupo.

¹ Disponível em <http://www.kmol.online.pt>

- b) Os locais e as ocasiões de encontro como práticas de compartilhamentos tácitos e explícitos, porque, por exemplo, esses encontros podem promover a interatividade entre os funcionários podendo auxiliar na troca de experiências.
- c) As feiras de conhecimento, pois os participantes da feira têm a possibilidade de consultar e discorrer com qualquer grupo ou pessoa que tenha despertado interesse. Estas feiras são realizadas em organizações onde os colaboradores montam stands e apresentam seus projetos e trabalhos.
- d) As reuniões também são consideradas, pois possibilitam a confiança mútua e a resolução de questões difíceis de maneira conjunta.
- e) O fórum eletrônico interliga as pessoas por meio de sistemas de computadores que assessoram grupos de pessoas engajadas em um objetivo comum fornecendo um ambiente compartilhado e facilitando a criação e gerenciamento de grupos de discussão.
- f) A videoconferência também facilita a transferência de conhecimentos tácitos e explícitos através de conversas e reuniões de longas distâncias, combinando voz, vídeo e transmissão de áudio.
- g) O repositório de conhecimento pode ser um guia, um mapa, uma lista ou um quadro onde estão relacionadas informações importantes já mencionadas pelos membros da organização. Esta é uma forma de compartilhar o conhecimento individual, possibilitando o uso de maneira mais eficaz do conhecimento existente na organização.
- h) O guia de localização mostra tanto os recursos disponíveis como de que forma chegar até eles e também quem detém os conhecimentos tácitos e explícitos.

A aprendizagem organizacional torna-se fundamental no complexo formal e informal da empresa, pois se refere à aquisição e também geração de conhecimentos e habilidades dentro das organizações, e ainda, ao estímulo dado para a auto-realização e a criatividade de seus funcionários.

O processo de geração de conhecimento e aprendizagem organizacional pode ser melhor compreendido a partir da semelhança com o estudo realizado a respeito do aprendizado individual.

Mayer (1982, p.1040 *apud* CARVALHO, p.20) afirma que a aprendizagem em si pode ser definida como “a mudança relativamente permanente no conhecimento ou no comportamento de uma pessoa, por causa da experiência”.

Com relação à aprendizagem nas organizações Carvalho (1999) cita as seguintes teorias sobre o aprendizado individual:

- a) Behaviorista: onde o aprendizado ocorre através da alteração de comportamento provocada através de adaptações sistemáticas de apoio estímulo-resposta.
- b) Cognitivista: o aprendizado é entendido como a constituição de uma estrutura interna, que seria o conhecimento, ou a evolução de uma estrutura já existente.

A primeira teoria tem seu foco no comportamento sendo ele observável e mensurável. O modelo cognitivo é o que explica os fenômenos mais complexos como a aprendizagem de conceitos e solução de problemas; é a teoria que procura utilizar dados objetivos e subjetivos na prática.

Carvalho (1999) afirma que prevalece um domínio dos enfoques behavioristas no tocante à área da aprendizagem organizacional atualmente.

Starkey (1997) afirma que em geral os funcionários não têm liberdade de ação e decisão, e a direção da organização terá a função de garantir que as ações estarão de acordo com a estrutura e com as normas da empresa.

Quando os insucessos são punidos, o medo de cometer o erro restringe as possíveis soluções e executando o que com certeza dará um resultado acertado, evita-se assim o risco de punição.

Starkey (1997) defende ainda, que as organizações devem se arriscar em tentativas e eventualmente cometer erros, pois caso não o façam, não terão a predisposição para aprendizado contínuo, pois as falhas servem de exemplo para a organização, principalmente através dos indivíduos que os vivenciam.

Na sociedade contemporânea as organizações passam pelo desafio de ampliar os métodos para administrar as mudanças necessárias à organização, ou seja, a necessidade do abandonar o conhecimento obsoleto e adotar a aprendizagem ou a criação do novo.

Um conceito muito difundido sobre aprendizagem nas organizações é o das organizações de aprendizagem. Segundo Senge (1998), estas podem ser definidas como organização onde os indivíduos ampliam de forma continua sua habilidade em criar resultados planejados, onde diferentes padrões de pensamento são estimulados, onde os anseios do grupo são libertados e onde as pessoas aprendem a aprender juntas.

Senge (1998) indica a adoção de cinco regras, que segundo o autor, se revelam importantes ao sucesso das organizações que aprendem:

- a) Adoção do Raciocínio sistêmico: as tarefas realizadas em uma organização são executadas de modo sistêmico, ou seja, todas as tarefas se relacionam e sofrem interferência direta ou indiretamente de uma sobre as outras. Porém, como as pessoas executam tarefas isoladas, torna-se difícil apresentar uma visão global destas tarefas sobre a organização como um todo, tornando-se assim, complicado encontrar soluções para problemas que exijam uma visão global da organização.
- b) Evitar o Uso de Modelos Mentais Pré-Concebidos: podem ser desde generalizações até conclusões precipitadas que modelam nossas ações, influenciando nossa

percepção e podem, portanto travar as organizações, mantendo práticas ultrapassadas, evitando a aprendizagem organizacional.

- c) A Criação de um Objetivo Comum: os objetivos devem ser compartilhados por um grupo de trabalho para instituir um sentimento de conjunto que interpõe a organização e traz consigo a coerência, tornando as pessoas mais capazes de se empenhar em questões mais complexas.
- d) A utilização da Aprendizagem em Grupo: a aprendizagem em grupo admite, segundo o autor, o crescimento do discernimento em questões complexas, alavancando a criatividade e aumentando a capacidade de diálogo, contribuindo para que os objetivos comuns, no caso os relacionados à organização, se concretizem.
- e) A busca por funcionários que possuam Maestria Pessoal: tornar-se maestro da própria vida é gerir parte do processo criativo aumentando o ambiente pessoal de influência, criando assim um sentido característico de vida, que irá desenvolver o auto-conhecimento e estabelecer os objetivos pessoais. Segundo o autor, maestros da própria vida procuram suprimir mecanismo pelos quais acabam por se limitar impedindo-os de ver as coisas como são realmente.

Senge (1998) comenta ainda, que em situações onde os indivíduos se envolvem com determinadas mudanças no ambiente de trabalho, o engajamento verdadeiro e a visão pessoal destacam-se e as pessoas passam a acreditar em algo de significado para elas. Caso não estejam pessoalmente engajadas, o processo de aprendizado não será mantido.

Nérici (1991) manifesta a importância de se considerar também elementos que irão funcionar como condições imprescindíveis no processo da aprendizagem tais como a idade dos membros da organização, condições fisiológicas, biológicas e psicológicas, a maturidade, a importância da repetição de determinados procedimentos que levará à retenção do aprendizado, o êxito que funciona como estímulo a formas de aprendizagens diferentes, adequadas relações entre o educador e educando e ainda, habilidade para aprender através de experiências passadas.

As organizações visando um melhor aproveitamento do processo de aprendizagem necessitam de funcionários que possuam habilidade para adquirir conhecimentos e outras habilidades diversas de forma ágil.

Starkey (1997) afirma que as práticas de aprendizagem organizacional têm suas raízes na visão e na busca de estratégias para promover o auto-desenvolvimento dos indivíduos que estão dentro de uma organização em contínua autotransformação. O processo é complexo, pois se baseia na integração da soma do aprendizado dos indivíduos para criar a soma de suas partes.

3 O CASO DA RENDELL COMPANY

Este capítulo descreve, de forma breve, o caso da *Rendell Company* elaborado por Anthony e Govindarajan (2002).

Robert N. Anthony preparou esse caso para a *Harvard Business School*, sendo este o caso 109-033. Esta obra possui direitos reservados à *Harvard Business School*, foi traduzida por Adalberto Ferreira das Neves e está em anexo

Os dados a serem utilizados no caso foram obtidos através de um resumo dos fatores principais envolvidos com a decisão de mudança de a empresa *Rendell* adotar o modelo da empresa Martex.

O tópico seguinte trata de uma descrição sem análise onde são expostas considerações a respeito da *Rendell Company* e também da *Martex Company* buscando informações que sirvam de embasamento para uma análise e posterior conclusão sobre o caso.

3.1 Levantamento das Características Principais do Caso

Segundo o estudo descrito, a *Rendell* era uma empresa que já estava no mercado havia cinqüenta anos e ainda era lucrativa, apesar do fato de que no final de 1970 seu crescimento havia diminuído levemente em relação a períodos anteriores.

James Hodgkin foi contratado na década de 1980 justamente por esse fato. Seu primeiro cargo foi o de *controller* depois veio a tornar-se vice-presidente executivo e em 1984 tornou-se presidente geral.

A *Rendell* possuía sete divisões operacionais divididas em regiões geográficas, sendo que cada divisão era responsável pela fabricação de determinada linha de produtos, pelas atividades de *marketing* relativas a estes produtos, pela contabilidade geral da divisão, pelos orçamentos e ainda pelos relatórios de desempenho divisionais.

Em 1980 a matriz era a responsável pelas atividades de auditoria interna, contabilidade geral e análise das solicitações de investimento. Existia um sistema de controle orçamentário, sendo que os relatórios provenientes desse sistema eram levados para a diretoria pelas divisões operacionais, com pouca análise por parte do grupo de controle da matriz.

Os *controllers* divisionais da *Rendell* reportavam-se aos gerentes gerais das divisões, e estes à matriz, porém, determinadas decisões a serem tomadas pelos gerentes gerais das divisões exigiam antes uma prévia consulta ao *controller* da matriz, como por exemplo, no caso de aumento de salário ou contratação de novos *controllers* ou da determinação de qual sistema contábil as divisões deveriam utilizar.

Com relação aos orçamentos e relatórios de desempenho divisionais, estes eram de responsabilidade dos gerentes gerais da divisão, tendo em vista que o *controller* era considerado apenas um assessor em sua preparação.

A maioria dos *controllers* da *Rendell* tinha pelo menos dez anos de experiência na própria *Rendell* e geralmente tinham sido promovidos diversas vezes até chegarem à posição que ocupavam, tanto no caso da matriz como nas divisões eram preparados para aceitar essa condição de se reportarem ao gerente da divisão.

Prevvia-se ainda, dificuldades quando a empresa desejasse implantar técnicas de controle mais modernas devido a esse tipo de relacionamento e por as pessoas acostumarem-se a trabalhar desta maneira aceitando essa condição.

que, mesmo ele como seu assistente que trabalhava na matriz, acreditarem que a relação entre ele e os *controllers* divisionais não era tão estreita a ponto de facilitar as mudanças pretendidas na organização.

Da visita de Bevins a Martex, podem-se fazer as seguintes comparações:

<i>RENDELL COMPANY</i>	<i>MARTEX COMPANY</i>
Os <i>controllers</i> divisionais da <i>Rendell</i> reportavam-se aos gerentes gerais das divisões, conforme figura 2.	Os <i>controllers</i> divisionais, conforme figura 2, reportam-se diretamente ao <i>controller</i> da matriz e este diretamente ao presidente da empresa.
Cada administração divisional localiza-se no prédio da divisão. Porém determinados serviços são de responsabilidade da matriz e a mesma não cobrava por seus serviços das divisionais	Toda a administração das divisões está localizada no edifício da matriz. Quando as divisões necessitam de alguma assistência elas requerem a matriz, sendo debitadas por esse serviço.
Pode-se dizer que os <i>controllers</i> , eram assessores diretos dos gerentes de cada divisão.	O gerente de cada divisão não possui assistentes próprios, eventualmente são indicadas pessoas do grupo de assessores gerais (<i>controllers</i> , engenheiros e compradores).
Sistema contábil descentralizado.	Sistema contábil uniforme e centralizado.
Objetivos financeiros não determinados para cada divisão	Objetivos financeiros determinados para cada divisão como o crescimento em valor das vendas efetuadas, taxa estimada de lucro e participação nos lucros tanto para gerentes como para <i>controllers</i> . Isso ocasiona um maior envolvimento dos funcionários nas atividades da empresa, buscando atingir tais objetivos estipulados e assim obter a participação nos lucros como prêmio pelo alcance das metas.
Posição do <i>controller</i> divisional voltada a pormenores contábeis e praticamente desvinculada da função administrativa. O <i>controller</i> da matriz possuía uma função administrativa mais relevante.	Redirecionamento evidente da posição do <i>controller</i> de uma função voltada a pormenores contábeis para uma função administrativa mais ativa voltada ao controle de custos e também a operação lucrativa da empresa. Dos gerentes das divisões ainda continua a responsabilidade pela operação lucrativa da empresa e também pela eficiência das operações.

Quadro 2 – Comparativo organizacional entre a *Rendell* e a *Martex Company*
Fonte: *Anthony e Govindarajan* (2002)

Para fins de complementação da tabela acima, segue conforme guia de gerência da Martex, as seguintes responsabilidades concernentes a controladoria naquela empresa:

- a) Implementação e supervisão dos registros contábeis.
- b) Supervisão, preparação e interpretação de todas as demonstrações de resultados divisionais e por produto, relatórios operacionais e de custos, incluindo custos de produção, pesquisa e desenvolvimento, distribuição e administração.
- c) Supervisão de contagem e da apuração de custos de todos os estoques físicos.
- d) Preparação e interpretação de todos os relatórios e estatísticas operacionais, incluindo interpretação de mapas e gráficos para uso gerencial, de comissões e da diretoria.
- e) Preparação, na qualidade de responsável, do orçamento, em conjunto com outros executivos de divisões e subsidiárias, para apresentação ao Presidente antes do início de cada novo exercício anual.

- f) Elaboração, preparação e implementação de regulamento e práticas padronizadas, incluindo métodos administrativos pertinentes a todos os procedimentos operacionais contábeis.
- g) Participação pessoal, ou mediante um representante por ele nomeado, de todas as comissões de executivos divisionais e de subsidiárias.
- h) Seleção, treinamento, desenvolvimento e promoção de pessoal qualificado de seu grupo, bem como responsabilidade pela remuneração desse pessoal, de conformidade com a política da empresa.
- i) Submete ao presidente planos para atingir os objetivos desejados, e também delega aos membros de seu grupo certas responsabilidades, porém ao fazê-lo, matem sua responsabilidade integral.

O *controller* da Martex possui uma função administrativa voltada ao controle de custos e também a operação lucrativa da empresa. Também se observa que o *controller* da matriz possui responsabilidade direta sobre o pessoal do seu grupo e ainda participa ativamente do planejamento da organização.

Com base no exposto, caso a *Rendell* se decidisse por alterar sua estrutura organizacional, dando ao *controller* divisional maior poder de decisão na medida em que este passa a se reportar diretamente a matriz sem a interferência do gerente da divisão. A principal decisão a ser tomada, é então, adotar o modelo da Martex, com o intuito de facilitar a implantação de novas técnicas de controle.

3.2 Fatores Relevantes nesta Tomada de Decisão

Com a finalidade de tornar o plano de Benvis viável, faz-se necessário o exame de fatores como cultura, estrutura e clima organizacional, tanto da *Rendell* como da Martex.

Através desses fatores e utilizando a aprendizagem organizacional, serão feitas considerações a fim de verificar se a melhor solução para o problema da *Rendell* é mudar a sua estrutura organizacional interferindo nas relações comportamentais da organização.

Hall (1984) afirma que as características individuais interagem com as características estruturais, ou seja, casos provenientes de atos individuais revelam-se importantes, pois se caracterizam como um considerável vínculo com a estrutura organizacional.

A estrutura organizacional da *Rendell* pode ser definida ainda como uma estrutura basicamente divisional por produto. Já a estrutura da Martex é mais bem definida como sendo matricial, sendo agrupada em divisões e possuindo também uma estrutura funcional, ou seja, na matriz os funcionários que ocupam funções semelhantes agrupam-se em um mesmo local e ainda há divisões por produtos.

A *Rendell* possui uma cultura que incentiva uma política de promoção interna onde os funcionários são recompensados pelo progresso na carreira e possuem certa estabilidade de emprego, tendo em vista que os *controllers* estão na *Rendell* há um período aproximado de dez anos.

Com relação à estrutura da organização da *Rendell*, se o novo modelo estrutural for inserido de forma abrupta, a mudança pode ser entendida como uma ameaça, em especial para o gerente da divisão, pois de acordo com Carvalho (2000) pessoas e organizações resistem a mudanças por estas influírem em seus sentimentos de segurança e estabilidade.

Vários fatores contribuem para a resistência às mudanças segundo Carvalho (2000), quando a mudança organizacional ameaça os sistemas de poder, por exemplo, como no caso do gerente divisional da *Rendell* que teria teoricamente de dividir seu status com o *controller*, o sentimento de perda de status pode provocar crises, desmotivando os funcionários e ainda criando um clima desfavorável às mudanças.

É importante que seja considerado ainda, como a cultura pode unir a organização de modo a apoiar a nova estrutura organizacional formal a ser implantada. Wagner III e Hollenbeck (2000, p.394) afirmam:

A cultura de uma organização consiste em normas e valores, arraigados, bem como em manifestações superficiais dessas normas e valores. Estas últimas incluem cerimônias, ritos, rituais, histórias, mitos, heróis, símbolos e linguagem. Cultura é uma força de coesão que influencia o modo como os membros da empresa percebem a organização formal, seus comportamentos e a si mesmos. A gestão simbólica (...) pode ser usada para gerenciar a cultura de uma organização.

Segundo Wagner III e Hollenbeck (2000, p.371), a cultura “influencia a organização formal ao modelar a maneira como os funcionários percebem e reagem a cargos formalmente definidos e aos arranjos estruturais”.

Fazer uso da abordagem simbólica com o intuito de influenciar manifestações superficiais da cultura pode facilitar a alteração do papel do *controller* na *Rendell*.

A abordagem simbólica sendo entendida de acordo com Wagner III e Hollenbeck (2000) como a abordagem onde os gerentes procuram influenciar normas e valores culturais enraizados, utilizados para expressar e divulgar convenções culturais, modelando para isso, dados aparentes da cultura como, por exemplo, símbolos e cerimônias.

Isso pode ser feito de várias maneiras, segundo Wagner III e Hollenbeck (2000), como exemplo, com uma projeção da visão de futuro da empresa ou ainda de relatos de casos ocorridos na empresa que se relacionem com o assunto e defendam o ponto de vista da empresa.

Seguindo essa linha poder-se-ia defender o fato de que o crescimento da *Rendell* decaiu nos últimos anos e caso as mudanças não sejam implantadas rapidamente, não somente o crescimento da organização pode ser afetado, mas também, sua lucratividade e até mesmo ameaça da perda de empregos.

Com relação ao clima organizacional, faz-se necessário também planejar adequadamente a desejada mudança a fim de manter favoráveis as percepções dos funcionários sobre a organização e também procurando agir então, como encorajador no processo motivacional com o intuito de facilitar as mudanças.

A motivação, segundo Batista (2004)², pode ser definida como o “estado de ânimo, percebido através do comportamento de um indivíduo ou grupo, que justifica o porquê de se realizar uma determinada atividade”.

As teorias motivacionais, de acordo com Bergamini (1998) se dividem em dois enfoques distintos considerando o estudo do comportamento humano. Um deles, segundo a autora procura considerar o ser humano como sendo sujeito a estímulos decorrentes do ambiente, sendo conhecido como enfoque behaviorista.

O outro, segundo o autor, enfoque discorre sobre a energização e a direção do comportamento humano. A energia, na teoria motivacional, seria uma questão de satisfação das necessidades internas ou intrínsecas a cada indivíduo.

Na busca da satisfação de suas motivações as pessoas enfrentam dificuldades. Algumas pessoas, conforme Bergamini (1998) para não enfrentar tais dificuldades, tentam usar algum tipo de fantasia perceptiva, pois assim elas podem se apoiar nos mitos para acreditarem que o fato observado não seja verdadeiro.

Anthony e Govindarajan (2002, p.163) comentam a respeito da Martex que:

O sucesso da organização da controladoria e de suas relações com os gerentes divisionais parece, em grande parte, resultar do fato de tanto os gerentes como os *controllers* terem amadurecido nesse ambiente, aceitando-o durante muito tempo, antes de serem guindados a suas posições atuais.

² Disponível em <http://www.milenio.com.br>

Os *controllers* divisionais na *Rendell* não possuem autonomia e preocupam-se basicamente com questões relativas a pormenores contábeis, já na Martex eles têm uma posição administrativa com o poder de controlar custos e a operação lucrativa da empresa, possuindo ainda assessores para lhes auxiliar nessas tarefas e até influenciando em projetos de pesquisa.

Quando Bevins questionou William Harrigan, seu assistente, a respeito da Martex, William foi bastante pessimista quando tratou do modelo estrutural e afirmou que não achava que aquele modelo pudesse dar certo na *Rendell*.

Bevins via como problema o fato dos controlles estarem agindo como “espiões” da matriz, pois eventualmente a matriz questionava os *controllers* sobre relatórios divisionais, talvez por não acreditarem que a pergunta era importante o bastante para ser feita ao gerente divisional ou por existir dúvida a respeito dos dados constantes em tais relatórios.

A *Rendell* poderia encontrar dificuldades caso o gerente e *controller* estivessem na mesma linha hierárquica, pois o gerente divisional não mais o trataria como um homem de confiança e sim, tentaria excluí-lo do grupo de gerenciamento, como o próprio Harrigan havia comentado.

Na procura de esclarecimento sobre poder nas organizações e suas relações Hall (1984) define poder como a relação de um ou mais indivíduos onde o comportamento de um é afetado pelo comportamento de outro.

Algumas conseqüências das relações de poder, conforme Hall (1984) são a obediência, o envolvimento e o conformismo dos funcionários. Além disso, o autor enfatiza que as percepções de poder variam de acordo com cada indivíduo.

No quadro de instabilidade atual das empresas, torna-se necessário que indivíduos e organizações aprendam a aprender. Senge (1998) afirma que a aprendizagem pode ser útil na adaptação e no aumento da eficiência em períodos de constantes mudanças.

Atkinson *et al.* (2000) afirmam que a maior barreira que os agentes de mudança enfrentam é a resistência às mudanças por parte de seus funcionários. As principais dificuldades segundo eles são as seguintes:

- a) Resposta defensiva quando a empresa e seus funcionários são obrigados simultaneamente a mudar a sua rotina de trabalho.
- b) Custo da mudança, em geral alto, tanto pela compensação dos funcionários ou a título de outras recompensas e pelo tempo de realização das mudanças.
- c) Desequilíbrio de poder da empresa.

A *Rendell* provavelmente enfrentaria as mesmas barreiras. Veja-se quanto à resposta defensiva de um de seus funcionários. Quando Bevins pediu a opinião de seu assessor, Harrigan, a respeito do caso ele ficou invariavelmente contra a proposta da adoção do modelo Martex defendendo que apesar dos problemas, que segundo estes eram irrelevantes, a *Rendell* deveria ficar como estava. Segundo a visão dele, não existia sequer um motivo para que o modelo Martex fosse implantado, apenas entraves.

A chance das bases de poder da empresa sofrerem desequilíbrio existe, mesmo que exista uma boa estratégia de mudança.

Atkinson *et al.* (2000) afirmam que uma das melhores abordagens para superar a resistência a mudanças “é entender e antecipar o medo e o embaraço que os gerentes algumas vezes sentem quando confrontados com as modificações”.

Quanto ao custo da mudança, essa é uma questão a ser considerada, pois a *Rendell* não possuía nenhum sistema de recompensa por alcance de metas, o que poderia ser uma boa

alternativa a ser adotada tendo em vista que esse poderia funcionar como motivador do processo de mudança.

Sendo ainda que as mudanças a serem implantadas eram bastante distintas do que acontecia na empresa a chance da implantação da mudança demorar mais que o previsto existia, aumentando assim ainda mais o custo de implantação.

Como já citado anteriormente no embasamento teórico por Davenport e Prusak (2003), determinadas práticas formais e informais como reuniões, videoconferências, fórum eletrônico entre outros podem ser adotadas visando estimular um nível maior de conhecimento compartilhado.

Ou seja, no caso citado, visando maior participação, capacitação e educação dos funcionários para que os mesmos assimilem o mais rápido possível as novas características que se pretende inserir na *Rendell*.

De acordo com Starkey (1997), o processo de aprendizagem exige a criativa destruição dos impedimentos ao aprendizado, aprender é uma experiência social decorrente da influência mútua e do diálogo com terceiros num ambiente onde as pessoas estejam dispostas a compartilhar suas idéias com os outros. Por esse motivo, a burocracia e a inércia pode ser entendida como obstáculo ao aprendizado.

Conforme a cultura *on-line*³:

Para Max Weber a burocracia é o tipo ideal de organização formal, com estrutura racional, onde exista divisão do trabalho/ especialização/ profissionalização, uniformidade, padronização, rapidez, hierarquia [...]

A burocracia (organização) possui uma estrutura que apresenta as seguintes características:

(...) é uma organização ligada por normas escritas, baseada em regras, decisões e atos administrativos que são formulados por escrito para assegurar a interpretação correta.

³ Disponível em <http://www.aculturaonline.hpg.ig.com.br>

(...) possui caráter formal onde normas devem estar ligadas aos fins visados, procuram abranger as áreas da organização e confere a pessoa investida de autoridade, poder com relação aos subordinados garantindo a disciplina.
(...) fixa regras e normas técnicas para o desempenho de cada cargo.

Então cada empresa tem no processo burocrático seu modelo de gestão que faz parte de uma cultura. Qualquer mudança nesse sistema pode desequilibrar comportamentos dos indivíduos e qualquer alteração na implantação de sistemas deve levar em conta esse processo.

Perrow (1972), no entanto, percebe a burocracia através de um ângulo diferente de Starkey no que diz respeito a burocracia. Afirma inclusive que em suas pesquisas em organizações menos burocráticas, esse não era motivo suficiente para se encontrar um bom relacionamento e convivência sem temores ou ainda espírito democrático ou autonomia individual.

O autor afirma ainda que a forma burocrática possa levar as organizações a atingirem seus objetivos, diminuindo o impacto de influências externas sobre seus membros e propiciando um alto grau de especialização para garantir eficiência e competência.

Porém, em casos de mudanças constantes é difícil manter uma burocracia forte e acentuada, tornando-se necessário abrir mão da especialização, mesmo porque nesses ambientes suas vantagens são anuladas a fim de se obter mais flexibilidade. Apesar disso muitas empresas industriais, segundo Perrow (1972) sobrevivem nesse ambiente mantendo-se burocráticas.

Segundo Senge (1998), empresas que desenvolvem táticas para gerir o conhecimento, ou estruturas para aumentar a aprendizagem organizacional, têm sido chamadas de “organizações que aprendem” ou “organizações de aprendizagem”.

Essas possuem características tais como um clima organizacional onde seus membros são encorajados a aprender e ampliar seu potencial, uma cultura de aprendizagem levada também a clientes, fornecedores e outros parceiros, os recursos humanos são utilizados como principal estratégia e o processo de transformação organizacional é buscado constantemente, segundo o autor.

Atkinson *et al.* (2000) dão ênfase ao fato de que não basta educar, é preciso um acompanhamento fazendo da educação um processo contínuo. Por exemplo, se um funcionário da *Rendell* por considerar o novo modelo a ser implantado, desnecessário ou absurdo, se negando a perceber os benefícios do mesmo, ele poderia vir a sabotar algum dado a que ele tivesse acesso deliberadamente, dificultando e até impedindo que o modelo seja inserido.

É necessário, então, que os funcionários entendam e se engajem nesse processo, segundo Atkinson *et. al* (2000). Uma alternativa para isso, de acordo com o autor, seria o conhecimento de todo o processo de mudança por parte dos funcionários, como ele afeta a empresa, e ainda, conforme a necessidade, manter um processo de aprendizagem buscando adaptar a nova estrutura.

Devido às diferenças entre ambas as empresas, a decisão de adotar ou copiar o modelo da Martex, é um processo arriscado.

As questões comportamentais, pessoais envolvidas, as questões da burocracia interna, canais formais e informais que já estão funcionando que formam o clima organizacional da *Rendell*, as questões tecnológicas, produto, dispersão geográfica, a experiência dos gerentes tão determinantes desse processo e até questões do contexto social e político do ambiente em que a empresa está inserida são variáveis que transitam e tem implicação neste processo.

Então, copiar modelos prontos tem muitos riscos a serem corridos, mas uma adaptação e a criação de um modelo próprio é o caminho natural.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste estudo procurou-se fazer considerações voltadas principalmente a uma perspectiva sociológica da organização, ou seja, resumidamente, preocupou-se em especial, com as características dos grupos de indivíduos.

Pretendeu-se também examinar, consideradas suas peculiaridades, se a *Rendell* poderia adotar o modelo Martex e as implicações decorrentes dessa decisão.

Esta pesquisa foi realizada a partir de uma revisão bibliográfica que abordou conceitos pertinentes ao estudo de caso como controle, controladoria, cultura, clima e estrutura organizacional.

Com relação ao caso, observa-se que os relacionamentos de linha da Martex, relação indicada pela linha pontuada da figura dois, indicando que o *controller* divisional reporta-se diretamente ao *controller* da matriz, também enseja problemas, pois o *controller* poderia ser visto, não como um assessor de confiança, mas como um “espião” da matriz, conforme afirmou Harrigan.

A possibilidade de insucesso da implantação do modelo Martex na *Rendell* é grande, devido a singularidade da cultura e estrutura organizacional da *Rendell* ser menos propícia ao modelo indicado, elevando o custo da implantação da mudança e possivelmente até inviabilizando a alteração proposta.

Conclui-se que não é porque atualmente a tendência esteja voltada para que as organizações sejam menos burocráticas, que se devem alterar todas as organizações que utilizem essa estrutura.

Mesmo porque empresas de determinados setores, por exemplo, são semelhantes, porém, fatores como a estrutura, a cultura e o clima tornam as empresas singulares e exigem assim, procedimentos adequados a cada caso.

Observa-se também o papel que possui o comportamento dos indivíduos na vida de uma organização. Portanto, devido aos fatores apresentados, a adoção do modelo da Martex pela *Rendell* vai necessitar de uma adaptação às características da *Rendell*.

4.1 Quanto a Questão Problema

Tendo em vista que não foi implantado o modelo Martex, uma sugestão de uma possível solução para o problema da *Rendell*, poderia estar se baseando em *Anthony e Govindarajan* (2002).

Onde os autores enfatizam que os *controllers* divisionais que possuam lealdade primária para com os gerentes divisionais, por uma questão de ética, quando se tem conhecimento que os mesmos estão escondendo problemas da unidade, independentemente do motivo, os *controllers* divisionais não devem encobrir esses dados e sua lealdade primária passa a ser prestar informações primeiramente à matriz, visto que sua lealdade passa a ser então para com a empresa.

4.2 Quanto aos Objetivos

Mudanças devem ser feitas em muitos casos nas organizações e entende-se que a aprendizagem organizacional pode vir a auxiliar a controladoria em situações onde as mudanças são inevitáveis e auxiliar inclusive, no aprimoramento dessa profissão.

Deixa-se claro também que não se pretendeu em momento algum esgotar o assunto, nem tampouco apresentar uma obra acabada, até porque o tema se mostra extenso para se exaurir nas linhas deste.

Procurou-se trazer de forma concisa os conceitos e classificações já consagradas e ainda foi dado destaque ao comportamento do indivíduo na organização. Assim, espera-se que o presente trabalho possa contribuir para a reflexão de tema tão relevante ao sucesso organizacional.

4.3 Quanto a Sugestões para Futuros Trabalhos

Novas pesquisas correlatas ao tema podem ser realizadas, sugerindo-se então, assuntos tais como uma análise contábil-financeira dos impactos de tais mudanças nas organizações, aplicação dos conceitos estudados em casos locais, acompanhamento do processo de mudanças, realização de estudo comparativo com empresas da mesma categoria da estudada entre outros.

REFERÊNCIAS

A CULTURA online. **A burocracia no serviço público**. Disponível em <<http://www.aculturaonline.hpg.ig.com.br>> Acesso em 08 dez. 2004.

ANTHONY, Robert; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial**. Tradução: Adalberto Ferreira da Neves. São Paulo: Ed. Atlas. 2002.

ATKINSON, A. Anthony *et al.* **Contabilidade Gerencial**. Tradução: André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. São Paulo: Ed Atlas. 2000

BARICHELO, Eugenia Mariano da Rocha; POZZOBON, Camille de Medeiros; RIBEIRO, Michelle Braga. Comunicação Informal e Cultura Organizacional. In: **Revista virtual GEACOR**. Disponível em <<http://www.pucrss.br/famecos/geacor/texto4-03.html>> Acesso em: 02 dez. 2004.

BATISTA, Halcima Melo. O balanço social como ferramenta estratégica de gestão. Portal Milênio. In: **XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade**. Disponível em <<http://www.milenio.com.br/siqueira/Tr270.htm> Antonio> Acesso em: 02 set. 2004.

BERGAMINI, Cecília Whitaker. A difícil administração das motivações. In: **RAE Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, v.38, n.1, jan/mar. 1998.

CARVALHO, Antônio Vieira de. **Aprendizagem Organizacional em Tempos de Mudança**. São Paulo: Pioneira, 1999.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P.A. **Metodologia científica**. 4.ed. São Paulo: Makron Books, 1996.

CORREIA, Guilherme Silveira. **Avaliação do Potencial da Estrutura Organizacional da Cerâmica Portobello para o Desenvolvimento da Criatividade**. 2004. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

CRAWFORD, Richard. **Na era do capital humano**: o talento, a inteligência e o conhecimento como forças econômicas. Seu impacto nas empresas e nas decisões de investimento. São Paulo: Atlas, 1994.

DAVENPORT, Thomas H; PRUSAK, Laurence. **Conhecimento empresarial**: como as organizações gerenciam o seu capital intelectual. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2003.

EVANS, Roger; RUSSELL, Peter. **O empresário criativo**. São Paulo: Cultrix, 1989.

FREIRE, Patrícia. **Aprendizagem Organizacional**. In: Portal KMOL Disponível em: <http://www.kmol.online.pt/artigos/200107/fre01_1.html> Acesso em: 21 ag. 2004.

GARRISON, Ray H.; NOREEN Eric W. **Contabilidade Gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

GIBSON, James L. *et al.* **Organizações: comportamento, estrutura, processos**. São Paulo: Atlas, 1981.

GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. **Controle Organizacional: Uma abordagem Contextual e Organizacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2.001.

GONÇALVES, Cristina Faria Fidelis. **Ergonomia e qualidade do serviço bancário: uma metodologia de avaliação**. 1995. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

HALL, R. H. **Organizações: estruturas e processos**. 3 ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall do Brasil, 1984.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

KANITZ, Stephen C. **Controladoria: teoria e estudos de caso**. São Paulo: Pioneira, 1976.

MORGAN, Gareth. **Imagens da organização**. São Paulo: Atlas, 1996.

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

NÉRICI, I. G. **Introdução à didática geral**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

OLIVEIRA, S. L. **Tratado de metodologia científica**. 2. ed. São Paulo: Pioneira, 2001.

PERROW, Charles. **Análise Organizacional: um enfoque sociológico**. São Paulo: Atlas, 1972.

PFITCHER, Elisete D. **Gestão e Sustentabilidade Através da Contabilidade e Controladoria Ambiental: estudo de caso na cadeia produtiva de arroz ecológico**. 2004. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

SANTOS, Aline dos e CRUZ Jr., Benjamim da. **Repensando as organizações: da formação a participação (org)** Santa Catarina, Fundação Boiteux, 2004.

SCHEIN, Edgar H. **Psicologia organizacional**. Rio de Janeiro: Prentice-Hall, 1982.

SCHERMERHORN, John R. Júnior. **Administração**. 5. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1999.

SENGE, Peter M. **A quinta disciplina: arte e prática da organização de aprendizagem**. 3. ed. São Paulo: Circulo do Livro, Best Seller, 1998.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. Florianópolis: UFSC, 2000.

SIMON, Herbert A. **Comportamento Administrativo**: estudo dos processos decisórios nas organizações administrativas. Rio de Janeiro: FGV, 1971.

STARKEY, Ken. **Como as organizações aprendem**: relatos do sucesso das grandes empresas. São Paulo: Futura, 1997.

STONER, J. A.; FREEMAN, R. E. **Administração**. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1995.

SVEIBY, Karl Erick. **A nova riqueza das organizações**: gerenciando e avaliando patrimônios de conhecimento. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2003.

TUNG, Nguyen H. **Controladoria financeira das empresas**: uma abordagem pratica. 8. ed. atual. e ampl. São Paulo: Edições Universidade-Empresa, 1993.

WAGNER III, J. A.; HOLLENBECK. **Comportamento organizacional**: criando vantagem competitiva. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

ANEXO

Rendell Company²²

Fred Bevins, *controller* da Rendell Company, estava preocupado com o *status* de seus *controllers* divisionais. Em 1985, e por muitos anos anteriormente a esse ano, os *controllers* reportavam-se aos gerentes gerais de suas divisões. Embora soubesse que esta era a norma geral em muitas outras empresas organizadas divisionalmente, não estava inteiramente satisfeito. Seu desejo de mudança foi estimulado por uma descrição de responsabilidades organizacionais que lhe foi fornecida pelo *controller* da Martex Corporation.

A Rendell Company tinha sete divisões operacionais; a menor tinha vendas anuais de \$ 50 milhões, e a maior \$ 500 milhões. Cada divisão era responsável pela fabricação e pela atividade de marketing de uma linha de produtos específica. Algumas peças e alguns componentes eram transferidos entre as divisões, mas o volume dessas transferências interdivisionais não era grande.

A empresa estava em atividade e era lucrativa há 50 anos. Nos últimos anos da década de 1970, embora continuasse sendo lucrativa, seu crescimento decaiu sensivelmente. James Hodgkin, que se tornou presidente, foi contratado em 1980 pela Diretoria da empresa exatamente pela preocupação desta com essa situação. Seu primeiro cargo foi de *controller*. Tornou-se vice-presidente executivo em 1983, e presidente em 1984. O Sr. Bevins entrou na empresa como assistente de *controller* em 1981, quando tinha 33 anos de idade. Tornou-se *controller* em 1983.

Em 1980, a matriz era responsável principalmente (1) pela contabilidade geral, (2) pela auditoria interna e (3) pela análise de solicitações de inclusão de investimentos no orçamento. Havia um sistema de controle orçamentário, mas os relatórios decorrentes desse sistema eram submetidos à diretoria diretamente pelas divisões operacionais, com escassa análise do grupo de controle da matriz.

O Sr. Hodgkin, como *controller*, acreditava ser essencial que o controle da matriz desempenhasse um papel mais ativo na elaboração dos orçamentos e na análise do desempenho. Pessoalmente, desempenhou um papel ativo na revisão de orçamentos e na análise dos relatórios divisionais de resultados, e contratou vários jovens analistas para auxiliá-lo nessas tarefas. Continuou atuando na mesma direção após ter sido promovido a *controller*. A partir de 1985, a matriz começou a ter pessoal de talento e pôde, como efetivamente fez, dar cuidadosa atenção às informações prestadas pelas divisões.

Os *controllers* divisionais reportavam-se diretamente aos gerentes gerais das divisões, mas o *controller* da matriz era sempre consultado antes da contratação de qualquer *controller* divisional. Era também consultado sempre a respeito de aumentos de salários dos *controllers*. Especificava o sistema contábil que as divisões deveriam usar e os procedimentos gerais a serem seguidos relativamente aos orçamentos e aos relatórios de desempenho. No entanto, era

perfeitamente claro que os orçamentos e os relatórios de desempenho recebidos das divisões eram de responsabilidade dos respectivos gerentes gerais, atuando o *controller* divisional como assistente em sua preparação. O gerente geral da divisão, por exemplo, debatia pessoalmente seu orçamento com a alta administração, antes da aprovação, e embora o *controller* divisional estivesse geralmente presente para prestar informações de natureza técnica, seu papel era estritamente um papel de assessor.

A maioria dos *controllers* divisionais tinha trabalhado na Rendell durante 10 anos ou mais. Geralmente, tinham sido promovidos a vários postos até alcançar suas presentes posições, quer na matriz, quer em suas divisões, quer ainda nos dois locais. Contudo, dois *controllers* divisionais tinham pouco mais de 30 anos e tinham apenas alguns anos de experiência adquirida na controladoria da matriz, antes de serem nomeados, primeiramente assistentes de *controller* e, em seguida, *controllers* divisionais.

O Sr. Bevins previa crescentes dificuldades com esse tipo de relacionamento quando a empresa implementasse técnicas de controle mais modernas. Isso porque acreditava que as relações entre ele e os *controllers* divisionais não eram tão estreitas que lhe permitissem acelerar o desenvolvimento e a implementação de novas técnicas com a rapidez que desejava. Mais importante ainda, acreditava que não estava recebendo informação adequada sobre o que estava realmente acontecendo nas divisões. A lealdade primária dos *controllers* divisionais era para com os gerentes gerais das divisões e não era razoável esperar que entregassem ao Sr. Bevins relatórios francos não influenciados. O Sr. Bevins estava bastante convencido, por exemplo, de que alguma "gordura"²³ se escondia nos

orçamentos de despesas das divisões e de que os *controllers* divisionais sabiam muito bem onde ela estava. Em suma, acreditava que podia ter uma idéia muito melhor a respeito do que estava ocorrendo nas divisões se os relatórios delas viessem diretamente a ele, com os *controllers* respondendo também a ele, em vez de responderem aos gerentes gerais das divisões.

Assim, o Sr. Bevins estava especialmente interessado na organização dos *controllers* da Martex Company que conheceu por meio de E. F. Ingraham, *controller* da Martex, quando visitou essa empresa.

Até essa visita à Martex, o Sr. Bevins não tinha comentado o problema com ninguém. Logo depois, entregou a William Harrigan, seu assistente de *controller*, um memorando descrevendo a visita (ver o apêndice) e pediu a opinião de Harrigan. Este estava na Rendell há 25 anos e tinha sido *controller* divisional antes de se transferir para a matriz, em 1982. O Sr. Bevins respeitava seu conhecimento da empresa e sua opinião a respeito de assuntos de organização. O Sr. Harrigan estava acostumado a falar com franqueza com o Sr. Bevins. Seus comentários mais importantes foram:

"Não acredito que a organização da Martex dê certo conosco; aliás, nem tenho a certeza de que dá certo na Martex, pela maneira como estão feitas as descrições de funções e pelos organogramas.

Antes de vir para a matriz, adquiri cinco anos de experiência como *controller* divisional. Quando assumi, foi-me dito pelo *controller* da matriz e por meu gerente geral que a minha função era assessorar o gerente geral de todas as maneiras possíveis. Essa era a maneira como eu trabalhava. Meu pessoal apu-

²² Este caso foi preparado por Robert N. Anthony, Harvard Business School. Direitos autorais da Harvard Business School, caso 109-033 pelo Presidente e membros do Harvard College.

²³ Tanto a palavra *gordura*, como sua correspondente em inglês, *fat*, significam excesso na terminologia já consagrada de administração de empresas. (N.T.)

rava muitas informações que me auxiliavam a preparar o orçamento divisional, mas o produto final representava o pensamento e as decisões de meu gerente geral e ele era a pessoa que tratava com a alta administração. Eu sempre estava com ele nas reuniões sobre o orçamento e ele freqüentemente me fazia perguntas a respeito de números e cifras. Quando os relatórios mensais ficavam prontos, geralmente eu os examinava para detectar 'sinais de perigo'; em seguida, entregava-os ao gerente geral. Ele podia concordar comigo e podia salientar pormenores que eu devia examinar. Em qualquer caso, era ele que acionava as operações, e não eu.

Tínhamos alguns problemas. O pior, que acontecia várias vezes por ano, ocorria quando alguém da controladoria da matriz telefonava e fazia perguntas como: 'Você acha que essa divisão não teria dificuldade se cortássemos \$ X do orçamento de publicidade?', ou, então, 'Você acredita mesmo que a estimativa de corte de custos deste equipamento é realista?'. Geralmente, eu concordava plenamente com os dados das questões e defendia-os como podia. De vez em quando, porém, eu podia discordar secretamente dos números 'oficiais', mas tentava não dizê-lo.

Perguntas desse tipo deviam ser feitas ao gerente geral e não a mim. Imagino que o pessoal da matriz provavelmente não acreditava que a pergunta era suficientemente importante para ser feita ao gerente geral, e, em muitos casos, tinham razão. A linha divisória era muito fina.

A referência de que o *controller* divisional é 'uma fonte de informações descompromissada' soa bem dita dessa maneira, mas outra maneira de dizer isso é chamá-lo espião da matriz, o que não soa tão bem. Facilitaria verdadei-

ramente nossa vida se pudéssemos contar com os *controllers* divisionais para nos darem informações de caráter reservado. No entanto, se essa fosse a posição deles, então não poderíamos esperar que o gerente geral continuasse a tratar o *controller* como seu assistente confiável. O gerente geral procuraria alguém para o cargo, não oficialmente, ou o trabalho deixaria de ser feito.

Acho que estamos melhor do jeito que estamos. Claro que os orçamentos têm algumas gorduras e nem todas as más situações são salientadas nos relatórios mensais, fato que torna nosso trabalho mais difícil. No entanto, prefiro continuar como estamos do que optar por outra alternativa. Se adotarmos o método da Martex (ou, melhor, o que eles chamam método deles), podemos ficar certos de que o *controller* divisional deixará de ser um membro do grupo de gerenciamento. Eles serão isolados de todas as formas possíveis e as funções de controle nas divisões serão degradadas."

Questões

1. Qual é a filosofia organizacional da Martex; no que diz respeito à função do *controller*? O que você acha dela? A Rendell deve adotar essa filosofia?
2. A quem devem reportar-se os *controllers* divisionais da Rendell Company? Por quê?
3. Qual deveria ser o relacionamento entre o *controller* da matriz e os *controllers* divisionais? Que providências você tomaria para implementar esse relacionamento de forma sadia?
4. Você recomendaria algumas modificações importantes nas responsabilidades básicas do *controller* da matriz ou dos *controllers* divisionais?

APÊNDICE PORMENORES DA ORGANIZAÇÃO DA CONTROLADORIA DA MARTEX

O Sr. Ingraham, *controller* da matriz, reporta-se diretamente ao presidente e a ele se reportam todos os *controllers* divisionais e outros grupos de contabilidade, de processamento de dados e de análise. As descrições das responsabilidades e os organogramas da Martex Company encontram-se nas Figuras 1, 2, 3 e 4, que mostram a estrutura e o funcionamento da organização.

A controladoria tem a responsabilidade de definir padrões de custo e de lucro para a empresa e de tomar providências para assegurar que esses padrões sejam atingidos. Revisa todos os projetos de pesquisa e designa-lhes pessoas e verbas, coordenando as atividades de pesquisa nas várias divisões e na matriz. A controladoria também trata de todos os assuntos ligados a estimativas de custos e lucro.

Atualmente, as assessorias dos *controllers* divisionais comportam entre três e 22 pessoas. Os *controllers* divisionais não se envolvem na preparação das demonstrações de resultados; estas são preparadas por um grupo separado para todas as divisões e para a matriz.

Relações com assessorias

O gerente divisional não tem assessoria própria nem assistente próprio. Recebe assistência de assessoria de duas fontes.

Em primeiro lugar, são-lhe designados assessores vindos do grupo de assessoria geral - normalmente *controllers*, engenheiros e compradores.

Toda a administração das divisões e todos os assessores da matriz estão localizados no edifício da matriz. Os assessores designados localizam-se fisicamente junto a seus colegas; um *controller* divisional e seus assistentes, por exemplo, localizam-se no setor de controladoria do edifício, e não perto do gabinete do gerente divisional a quem foram designados.

Em segundo lugar, uma divisão pode solicitar assistência da matriz à medida que considerar necessário. As divisões são debitadas por esses serviços, de conformidade com os serviços prestados. As unidades da assessoria central estão relacionadas no box de Serviços da Assessoria Central, na Figura 2.

Relações entre o *controller* e o gerente divisional

O sucesso da organização da controladoria da Martex e de suas relações com os gerentes divisionais parece, em grande parte, resultar do fato de tanto os gerentes como os *controllers* terem amadurecido nesse ambiente, aceitando-o durante muito tempo, antes de serem guindados a suas posições atuais.

Alguns fatores que parecem ter contribuído para o sucesso desse relacionamento são:

1. Um sistema contábil uniforme e centralizado.
2. Objetivos financeiros predeterminados para cada divisão.
 - a. Crescimento do valor das vendas.
 - b. Uma taxa específica de lucro, na forma de uma percentagem sobre as vendas.
3. Participação dos gerentes e *controllers* nos lucros.

A tendência do gerenciamento moderno é modificar o conceito básico da posição do *controller*, de uma função administrativa preocupada principalmente com pormenores contábeis, para uma importante posição na administração, por poder controlar custos e a operação lucrativa da empresa inteira.

Quanto mais diversificadas forem nossas atividades, com operações espalhadas por todo o país, maior será a necessidade de um executivo a quem o Presidente possa delegar autoridade, no que diz respeito aos fatores que afetam custos e lucro, da mesma forma que ele pode delegar autoridade a outros executivos em altas posições.

No tipo vertical de nossa organização, há grande necessidade de um executivo, cuja responsabilidade seja estabelecer padrões orçamentários das operações e metas objetivas percentuais sobre as vendas, para cada divisão operacional e para as subsidiárias nacionais. Deve também estabelecer padrões orçamentários de operação de funções de assessoria, compatíveis com os objetivos divisionais de lucro e com o objetivo de lucro de toda a empresa. Se os padrões operacionais ou a meta de lucro não forem atingidos, o *controller* tem o direito e a responsabilidade decorrente da autoridade que lhe foi delegada, para questionar o fracasso e para recomendar modificações que permitam atingir o resultado desejado.

O *controller* deve trabalhar com as várias divisões da empresa mediante *controllers* divisionais designados em cada grupo de assessoria e em cada divisão operacional maior. Não se pretende que o *controller* invada as atribuições dos gerentes das divisões, pois estes são responsáveis pela eficiência das operações e pelos lucros. No entanto, o *controller* e seu grupo têm a responsabilidade e devem ter o direito de esperar certos resultados operacionais dos responsáveis pelas divisões; quando ocorre uma diferença de opinião a respeito da propriedade da exigência de resultados, o assunto deve ser levado pelas partes ao Presidente.

Além do que já foi dito, as seguintes responsabilidades são também parte essencial do cargo de *controller* e aplicam-se à matriz e a suas subsidiárias:

1. Implementação e supervisão dos registros contábeis.
2. Supervisão, preparação e interpretação de todas as demonstrações de resultados divisionais e por produto, e relatórios operacionais e de custos, incluindo custos de produ-

ção, pesquisa e desenvolvimento, distribuição e administração.

3. Supervisão da contagem e da apuração de custos de todos os estoques físicos.
4. Preparação e interpretação de todos os relatórios e estatísticas operacionais, incluindo interpretação de mapas e gráficos, para uso gerencial, de comissões e da diretoria.
5. Preparação, na qualidade de responsável, do orçamento, em conjunto com outros executivos de divisões e subsidiárias, para apresentação ao Presidente antes do início de cada novo exercício anual.
6. Elaboração, preparação e implementação de regulamentos e práticas padronizados, incluindo métodos administrativos pertinentes a todos os procedimentos operacionais contábeis.
7. Participação pessoal, ou mediante um representante por ele nomeado, de todas as comissões de executivos divisionais e de subsidiárias.

É responsável pela seleção, pelo treinamento, pelo desenvolvimento e pela promoção de pessoal qualificado de seu grupo, bem como pela remuneração desse pessoal, de conformidade com a política da empresa. Submete ao Presidente planos para atingir os objetivos desejados.

O *controller* pode delegar a membros de seu grupo certas responsabilidades; porém, ao fazê-lo, mantém sua responsabilidade integral.

Tesoureiro e assistentes de tesoureiro

Sujeito aos regulamentos da Comissão de Finanças, o *tesoureiro* é o executivo financeiro-chefe, e geralmente suas funções incluem o controle dos recursos financeiros da matriz e o atendimento de assuntos financeiros da empresa e de suas subsidiárias nacionais e estrangeiras, onde quer que se localizem. Especificamente, seus deveres e responsabilidades são os seguintes:

Bancos: tem a custódia e a responsabilidade de todos os recursos líquidos e valores, depositando-os nas contas da empresa em instituições financeiras aprovadas pelo Presidente.

Créditos e Cobranças: supervisiona todos os caixas, recibos de caixa e registros de cobrança e de contas a receber. Define e aprova todas as políticas e procedimentos de crédito.

Pagamentos: autoriza pagamentos de quaisquer naturezas, assinando cheques. Essa responsabilidade inclui a supervisão direta do departamento de contas a pagar e do pagamento da folha dos funcionários, bem como a supervisão indireta de todos os departamentos que recebem valores e mercadorias, com a finalidade de verificar a correção das faturas apresentadas para pagamento. Mantém registros adequados das apropriações autorizadas e certifica-se de que todas as transações financeiras autorizadas pela administração, pelas comissões executivas e pela Diretoria, sejam adequadamente executadas e registradas.

Relatórios financeiros: supervisiona e prepara os registros contábeis. Prepara e interpreta todos os relatórios financeiros, incluindo os relatórios trimestrais e os relatórios anuais para envio aos acionistas. Esta função também inclui a preparação e a aprovação de práticas destinadas a assegurar o cumprimento de regulamentos instituídos por organismos governamentais devidamente constituídos e pelas bolsas de valores.

Supervisiona a auditoria contínua (incluindo controles internos) de todas as contas e de todos os registros, bem como as relações com auditores externos.

Impostos: supervisiona a preparação e a entrega das declarações de imposto de renda, e todos os assuntos relativos a impostos, levando ao Conselho assuntos que requerem interpretação de leis e regulamentos tributários.

Registros de ativo imobilizado e de seguros: supervisiona as compras de imobilizado e a contratação de seguro de todas as espécies, incluindo os seguros relativos a funcionários. É responsável por recomendar cobertura de seguro adequada para todos os riscos previsíveis e por manter registros, para evitar a possibilidade de ocorrência de sinistros que não estejam adequadamente cobertos. Mantém adequados registros dos bens de ativo imobilizado e de seus valores para seguro e outros fins, e, se necessário, contrata peritos para determinar esses valores.

Empréstimos: aprova todos os empréstimos e adiantamentos a funcionários, dentro dos limites da política da empresa.

Investimentos: no caso de disponibilidade de recursos financeiros, além das necessidades normais das operações, recomenda investimentos à Comissão de Finanças. Mantém custódia dos títulos representativos dessas aplicações, usando cofres bancários, se necessário. Para entrada ou retirada de valores dos cofres bancários, é acompanhado por um executivo da matriz.

Trabalho administrativo: o *tesoureiro* é responsável pela coordenação de todas as funções administrativas de escritório, na matriz e em todas as unidades da empresa, e ainda nas subsidiárias nacionais.²⁴

Planejamento financeiro: coleta informação e prepara fluxos de caixa a curto e a longo prazos, principalmente quando esses fluxos são necessários para o financiamento de programas para equilibrar recursos destinados a crescimento e expansão futuros. Providencia a criação de fundos de amortização para atender a resgates de debêntures e ações preferenciais, prevendo tais necessidades antecipadamente, sempre que possível.

Tem outros poderes e executa outras funções de conformidade com o que lhe é determinado pela Diretoria e pelo Presidente.

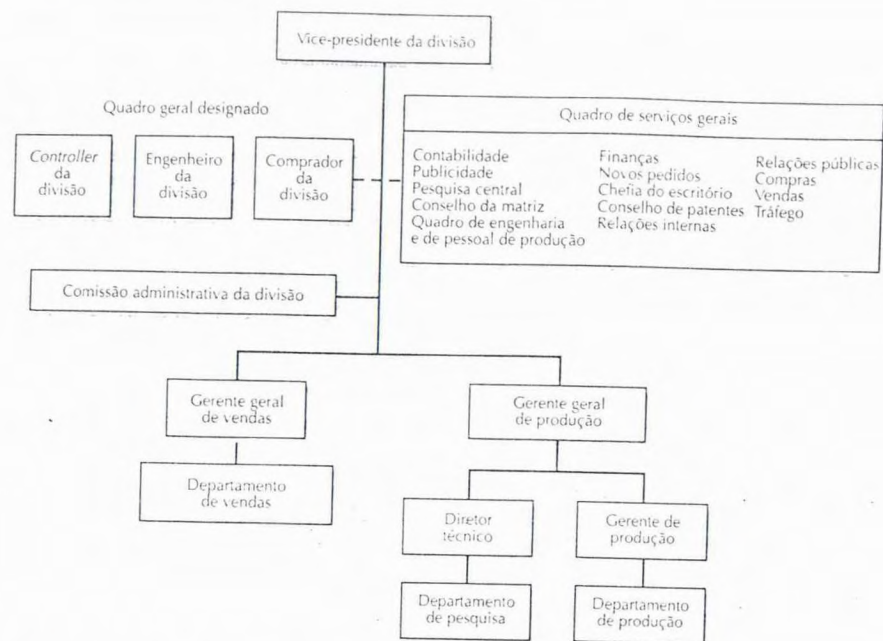
O *tesoureiro* é responsável pela seleção, pelo treinamento, pelo desenvolvimento e pela promoção de pessoal qualificado de seu quadro, bem como pela remuneração de pessoal, de conformidade com a política da empresa. Espera-se que, ao delegar muitos dos deveres e responsabilidades anteriormente enumerados, submeta ao Presidente um plano de organização e um organograma.

Pode delegar a membros de seu grupo certas responsabilidades, a par da devida autoridade; no entanto, ao fazê-lo, mantém sua responsabilidade integral.

O *tesoureiro* é membro das Comissões de Finanças, Aposentadoria e Revisão de Estoques.

Figura 1 Continuação.

²⁴ Não deve ser esquecido que se trata da divisão de funções da Martex Company. O *tesoureiro*, no Brasil, não costuma ser responsável por tarefas dos escritórios da empresa e de suas subsidiárias. (N.T.)



Nota: Vários níveis do organograma não indicam necessariamente a importância relativa das posições.

Figura 2 Organograma da Martex, Divisão A, 1º de janeiro de 1985.

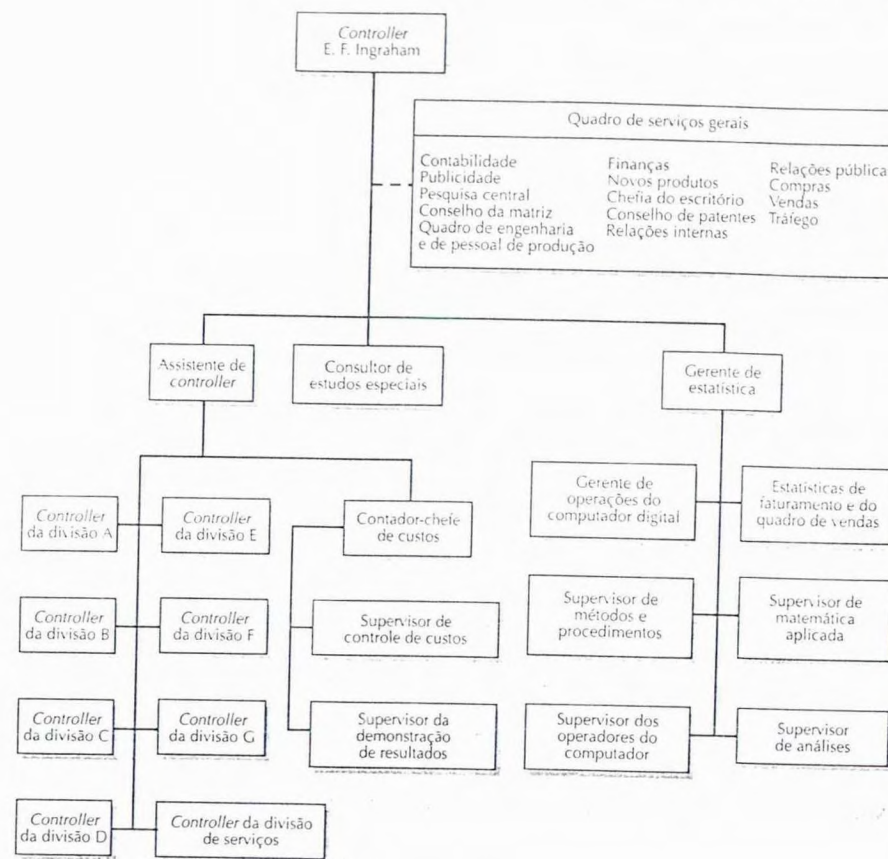
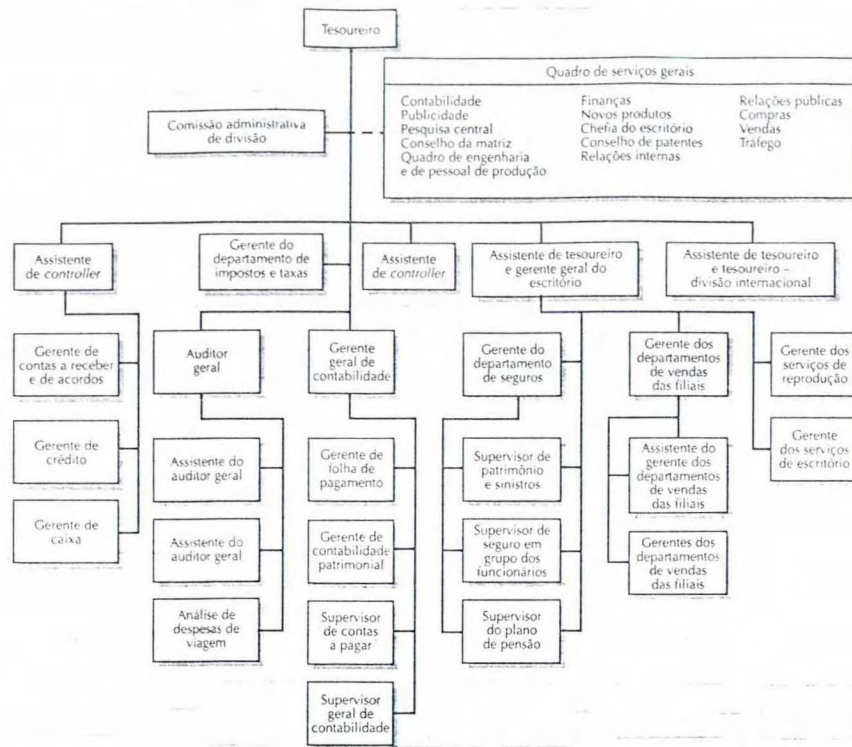


Figura 3 Organograma da Divisão de Controladoria da Martex, 1º de janeiro de 1985.



Nota: Vários níveis do organograma não indicam necessariamente a importância relativa das posições.

Figura 4 Organograma da Divisão de Tesouraria da Martex, 1º de janeiro de 1985.

O sistema contábil

A divisão de controladoria tem controle completo do sistema contábil e determina seu tipo e sua forma. O sistema é o mesmo para todas as divisões. O Sr. Ingraham salientou, contudo, que nenhuma divisão tem um sistema contábil perfeitamente adaptado a suas necessidades, mas acredita que as desvantagens são mais do que compensadas com a uniformidade do sistema para todas as divisões, sistema este compreendi-

do por todos. Acredita que, se todas as divisões da Martex tivessem a liberdade de ter seus próprios sistemas contábeis, cada divisão teria um sistema contábil diferente dentro de dois anos, e se tornaria difícil, ou mesmo impossível, a interpretação por parte da administração central.

O sistema contábil proporciona uma base comum para todos os relatórios financeiros divisionais e suas análises, ajudando a manter o elo de confiança entre os gerentes das divisões e os controllers.

Objetivos das divisões

Foram estabelecidos dois objetivos financeiros para cada divisão: (a) crescimento do valor das vendas e (b) uma percentagem de lucro sobre as vendas.

A quantificação desses objetivos é determinada antecipadamente por meio de recomendações da divisão de controladoria secundada pela opinião dos controllers divisionais. Os objetivos são a longo prazo; a taxa de lucro foi alterada apenas três vezes desde 1965.

A percentagem de lucro sobre as vendas baseia-se em vários fatores, entre os quais se contam: (1) a existência, ou não, de patente do produto, (2) a taxa desejada de retorno do investimento, (3) a margem de lucro média da indústria e (4) a taxa média de retorno do investimento, da indústria. Esses e outros fatores determinam a taxa de lucro selecionada.

Dentro de certos limites, atingir esses objetivos financeiros representa a tarefa primordial dos gerentes gerais das divisões considerada assim pela administração da matriz.

Participação nos lucros

Os gerentes divisionais recebem cerca de 75% de suas remunerações na forma de participação nos lucros e, opcionalmente, em ações. Os controllers divisionais recebem cerca de 25% de suas remunerações na forma de participação nos lucros – metade com base no lucro de suas divisões, e metade com base no lucro consolidado da matriz.

Opinião dos gerentes de divisão a respeito do sistema

O Sr. Ingraham informou que os gerentes das divisões preferem que os controllers divisionais reportem-se ao controller da matriz, porque (1) têm neles um parceiro independente detentor de informações relevantes, (2) os controllers têm mais liberdade para fazer as análises necessárias para tomar decisões e (3) quando são emitidos os relatórios de custos, há pouca ou nenhuma possibilidade de discussão por parte das pessoas envolvidas.