

ESTUDO DO MODELO DE GESTÃO E DAS PRÁTICAS DE CONTROLADORIA DA ORGANIZAÇÃO ODEBRECHT: COMPARATIVO ENTRE O MODELO GECON E TEO

Lívia da Silva Modesto Rodrigues

Mamadu Lamarana Bari

Resumo:

Esta pesquisa aborda o modelo de gestão adotado pela ORGANIZAÇÃO ODEBRECHT cuja análise se realizou sob o enfoque gerencial do estudo das práticas de controladoria, compreendendo a adequação das exigências empresariais e tecnológicas. O referido método de análise foi desenvolvido com base no modelo conhecido como Tecnologia Empresarial Odebrecht TEO. A abordagem qualitativa da pesquisa demonstrou que a adoção dos princípios da TEO representa uma política eficaz de relações humanas e empresariais, base fundamental da motivação para o trabalho, respaldado em seus objetivos capitalistas de lucratividade e rentabilidade para sobrevivência, crescimento e perpetuidade da organização. Conclui-se pelo trabalho que modelo TEO no âmbito de contabilidade assemelha-se ao Modelo Gestão Econômica GECON, cujo processo de planejamento, execução e controle operacional é baseado na missão, nas crenças, nos valores, na filosofia administrativa e no planejamento estratégico, implementado na organização, que busca em sua essência a otimização e desempenho econômico, representando uma nova tecnologia aplicada à gestão das organizações modernas.

Palavras-chave:

Área temática: *Novas Tendências Aplicadas na Gestão de Custos*

ESTUDO DO MODELO DE GESTÃO E DAS PRÁTICAS DE CONTROLADORIA DA ORGANIZAÇÃO ODEBRECHT: COMPARATIVO ENTRE O MODELO GECON E TEO

RESUMO:

Lívia da Silva Modesto Rodrigues

Fundação Visconde de Cairu

liviamodesto@terra.com.br

Mamadou Lamarana Bari

Fundação Visconde de Cairu

Esta pesquisa aborda o modelo de gestão adotado pela ORGANIZAÇÃO ODEBRECHT cuja análise se realizou sob o enfoque gerencial do estudo das práticas de controladoria, compreendendo a adequação das exigências empresariais e tecnológicas. O referido método de análise foi desenvolvido com base no modelo conhecido como *Tecnologia Empresarial Odebrecht – TEO*. A abordagem qualitativa da pesquisa demonstrou que a adoção dos princípios da TEO representa uma política eficaz de relações humanas e empresariais, base fundamental da motivação para o trabalho, respaldado em seus objetivos capitalistas de lucratividade e rentabilidade para sobrevivência, crescimento e perpetuidade da organização. Conclui-se pelo trabalho que modelo *TEO* no âmbito de contabilidade assemelha-se ao Modelo Gestão Econômica – GECON, cujo processo de planejamento, execução e controle operacional é baseado na missão, nas crenças, nos valores, na filosofia administrativa e no planejamento estratégico, implementado na organização, que busca em sua essência a otimização e desempenho econômico, representando uma nova tecnologia aplicada à gestão das organizações modernas.

ÁREA TEMÁTICA (14): NOVAS TENDÊNCIAS APLICADAS NA GESTÃO DE CUSTOS

ESTUDO DO MODELO DE GESTÃO E DAS PRÁTICAS DE CONTROLADORIA DA ORGANIZAÇÃO ODEBRECHT: COMPARATIVO ENTRE O MODELO GECON E TEO

INTRODUÇÃO

A evolução da economia mundial decorrente do processo de globalização tem se respaldado no desenvolvimento de novas tecnologias de informatização e produção originárias desde a década de 70. Esta nova conjuntura global quebrou os paradigmas e barreiras nas transações de produtos e informações, propiciando o livre acesso do fluxo comercial no mundo. Assim, o tempo e o espaço tornaram-se irrelevantes diante da eficiência da tecnologia, que estabelece conexões entre países e realiza negócios com empresas de outros continentes em tempo real.

A Contabilidade, enquanto ciência social que objetiva a correta mensuração do patrimônio, responde de modo a suprir as necessidades dos gestores relativas à implementação dos modernos sistemas de informações gerenciais que contemplem as fases de planejamento, execução e controle das atividades até o estabelecimento e atendimento das metas pela apresentação das demonstrações contábeis, exercendo suas funções preditivas, de controle e mensuração patrimonial.

A adoção de sistemas estruturados, com base no processo decisório, evidencia os efeitos das mensurações dos resultados econômicos, financeiros e patrimoniais. Neste sentido, a controladoria participa como coordenadora do processo de gestão, sempre em busca do alcance da eficácia empresarial, respondendo por atividades de condução do processo orçamentário e avaliação de desempenhos econômicos; propicia o apoio na concepção de modelos de decisão, manutenção de sistemas de informações gerenciais; os subsídios à tomada de decisões de âmbito corporativo; a apuração e análise de custos e rentabilidade de eventos, produtos, desenvolvimento de estudos e simulações econômicas; a padronização, racionalização de informações gerenciais, induzindo os gestores a tomarem decisões precisas no processo de gerenciamento das informações, visto que, suas ações tornam-se presentes desde o planejamento até o controle final das atividades.

Com o propósito de discutir conceitualmente tópicos de controladoria, modelo de gestão, processo de gestão e sistema de informação gerencial, em uma abordagem quantitativa e qualitativa, este trabalho visa identificar semelhanças decorrentes do Modelo de Gestão Econômica – GECON e o Modelo de Gestão Empresarial TEO – implementado pela Organização Odebrecht em consonância ao cenário econômico globalizado em que atua. Evidencia, também, o conjunto

de concepções filosóficas que, sistematizadas e aplicadas, constitui a **TECNOLOGIA EMPRESARIAL ODEBRECHT – TEO**; disciplina intelectual voltada para a satisfação do cliente e simultânea realização das pessoas.

1. A ORGANIZAÇÃO ODEBRECHT E SUAS CONCEPÇÕES FILOSÓFICAS

1.1 Histórico da Odebrecht e sua estrutura organizacional

A Organização Odebrecht tem suas origens no ramo da construção civil, nas décadas de 20 e 30, no nordeste do Brasil. Em 1945, sob a liderança de Norberto Odebrecht, nasceu na Bahia a Construtora Norberto Odebrecht, célula mater da organização. Após firmar-se no mercado baiano, a construtora expande-se nas décadas seguintes, para as regiões nordeste e sul do Brasil.

Hoje cerca de 24.894 pessoas integram hoje a Odebrecht, distribuídas em suas empresas controladas e coligadas. Deste total, cerca de 18.644 atuam no Brasil e 6.250 em outros países. Ao longo da História da Organização Odebrecht, sedimentaram-se práticas baseadas em princípios e conceitos que, por sua vez, se consolidaram em função destas práticas lastreados

A estrutura organizacional da Odebrecht representa-se da seguinte forma:

1. **HOLDING ODEBRECHT S.A:** empresa que representa e consolida o Grupo.
2. **BRASKEM S.A:** Construtora Norberto Odebrecht S.A e Química e petroquímica;
3. **OSI – ODEBRECHT SERVIÇOS DE INFRA-ESTRUTURA LTDA** participações em outras empresas de serviços públicos;
4. **ODEBRECHT ADMINISTRADORA E CORRETORA DE SEGUROS LTDA.** Viabiliza linhas de garantia para as empresas e administra apólices de Seguro de vida e Saúde para todos os integrantes do Grupo Odebrecht;
5. **ODEPREV** : Odebrecht Previdência, entidade privada que concebe e opera planos para todos os integrantes do Grupo Odebrecht no Brasil;
6. **INSTITUIÇÕES DE APOIO À COMUNIDADE:** representada pela Fundação Odebrecht, instituição sem fins lucrativos, que promove e apóia programas de interesse público.
7. **INSTITUTO DE HOSPITALIDADE:** entidade que promove a educação e a cultura da hospitalidade no setor de turismo, como contribuição para o desenvolvimento do país.

1.2 Concepções Filosóficas

A Organização Odebrecht possui um denso e estruturado conjunto de concepções filosóficas, cuja prática se difunde na Organização, que lastreiam os princípios aplicáveis à luz da evolução do conhecimento e da realidade

organizacional, representando o seu patrimônio intangível destacado pelos propósitos empresariais.

ODEBRECHT (1989) afirma que:

A história, a filosofia e a política de uma organização empresarial não são valores abstratos, mas produtos de fatos, uma experiência acumulada ao longo dos anos, de vitórias e de reveses e que se torna essencial evidenciar os conceitos que conferem a eficácia e interação dos líderes com os liderados, o que promove a disseminação da cultura organizacional, a clareza na comunicação e os objetivos da organização empresarial.

Nesta ordem, ODEBRECHT (1998) propõe a conceituação dos seguintes elementos:

DESCENTRALIZAÇÃO – Implantada para a promoção de uma estratégia de crescimento empresarial sadio, equilibrado e continuado. Nesta estrutura, os problemas apresentados de cada liderado são transformados em oportunidades para melhor servir ao cliente, obtendo melhores resultados para a empresa.

No âmbito do processo de descentralização, o líder da unidade de negócio é o elo fundamental por onde flui o sentido de *servir para ser servido*, e, mediante esta relação refluem os resultados financeiros, partindo da essência, da confiança e da competência profissional.

O líder, neste enfoque, representa o laço que une os clientes e acionistas que representam a organização na responsabilidade de executar um contrato ou ordem de produção e desenvolvem um programa de ação para implantação de uma estrutura operacional adequada à gestão, à viabilização das atividades firmadas pelo contrato, que representam:

- a) **Centros de Resultados** – os centros de resultados instituem-se segundo as diferentes categorias de serviços e bens especificados na proposta ou ordem de produção, os quais, integrados e sob comando de uma pessoa dotada de conhecimento e espírito empresarial, resultam no produto que o cliente quer e pelo qual esteja disposto a pagar.
- b) **Equipe de Apoio** – instituída com o objetivo de proporcionar suporte ao Líder da Pequena Empresa - representa um centro vivo de interesses (unidade de negócio) dentro da organização, capaz de servir e promover a satisfação do cliente - e aos seus liderados, conseqüentemente, de modo que favoreça a disponibilidade de tempo, presença, experiência dos envolvidos na execução e realização das atividades empresariais. Para ODEBRECHT (1998), apoio em vez de cargo é vontade de servir, com espírito empresarial, de acordo com o enfoque de contribuição nas oportunidades e resultados.
- c) **Sistema de Comunicação** – sistema em que o líder da unidade de negócios, por meios de instrumentos de comunicação representados pelo Plano de Ação do Líder da Pequena Empresa, Plano de Ação do Líder da Grande Empresa (estrutura sob responsabilidade de um Líder amadurecido que apóia os liderados, com fins de satisfação aos clientes, que promove apoio e inovação permanente nas Pequenas Empresas) relatórios e relatos de

acompanhamento, avaliação e julgamento, que apresenta, mantém contato direto e permanente com o cliente; pactua por meio do diálogo da negociação o acordo para obtenção dos resultados; acompanha, avalia e julga os desempenhos dos liderados e seu próprio desempenho, em conjunto com os outros líderes e re-ratifica os resultados desejados, de acordo com os dados, fatos, atos e resultados já obtidos.

DELEGAÇÃO PLANEJADA – Oriunda da prática da confiança recíproca, com base na retidão do caráter, potencial do ser humano e vontade em se desenvolver, assim como, em sua competência e alinhamento às Concepções Filosóficas da Organização. A delegação planejada desenvolve-se pela construção de uma estrutura dinâmica, voltada à satisfação dos clientes, pela educação continuada, com aprimoramento permanente e pela promoção da integração dos líderes amadurecidos. Esta prática ocorre pela utilização de três instrumentos básicos do sistema de comunicação.

- a) **Plano de Ação** – Representa as prioridades do Líder da Grande Empresa e identifica as ações dos Líderes das Pequenas Empresas que poderão contribuir para transformar estas prioridades em resultados.
- b) **Programa de Ação** – Representa, na prática, o envolvimento e o comprometimento do liderado. Neste teor, o Programa de Ação define:
 - 1. o negócio do Liderado e a filosofia para condução deste negócio;
 - 2. os resultados pactuados e os correspondentes prazos;
 - 3. equipes responsáveis por centros de Resultados e responsáveis pelos Centros de Apoio;
 - 4. sistema de Comunicação do Negócio;
 - 5. orçamento do Negócio; e Partilha dos Resultados à qual o líder e seus liderados farão jus;
 - 6. formação de substitutos em potencial, previamente capacitados para assumir novos desafios.

Para ODEBRECHT (1998), o Programa de Ação nada mais é do que a proposta de servir a determinado cliente, acrescido do compromisso de gerar resultados, partilhá-los e formar os substitutos em potencial.

- c) **Acompanhamento, avaliação e julgamento** - O acompanhamento dar-se-á durante a execução do programa de Ação, de forma sistemática, diária, semanal, mensal, ou qualquer outra periodicidade, em comunicação permanente, por todos os meios possíveis: oral, escrita ou emissão de relatórios. Este procedimento de acompanhamento permitirá a avaliação e o julgamento do programa de ação do Liderado, conhecendo-se o seu desempenho com base em fatos.

Em referência a fase de acompanhamento do Líder da grande Empresa, conforme ODEBRECHT (1998), haverá informações quanto:

- a) ao relacionamento do Líder da pequena empresa com o cliente;
- b) ao relacionamento da equipe com o a equipe do cliente;
- c) à execução do cronograma físico, em harmonia com o cronograma financeiro;

- d) à avaliação e quantificação dos riscos;
- e) à identificação de oportunidades que contribuam para a melhoria dos resultados e prazos pactuados;
- f) ao domínio sobre os custos inerentes ao programa de ação;
- g) à sua contribuição à identificação e educação pelo trabalho de novos e melhores empresários (Líderes).

Faz-se a avaliação em conjunto, pelo Líder e pelos Liderados, com propósito de levantar as melhorias no desempenho de ambos, e o julgamento representa um ato isolado, que visa a análise comportamental e profissional do Líder e Liderado quanto às perspectivas do autodesenvolvimento de cada um.

Após o acompanhamento da avaliação e do julgamento, torna-se necessária a emissão do relatório periódico, por escrito, contendo os números e as informações essenciais à compreensão da situação do momento, assim como, a correta avaliação dos resultados tangíveis e intangíveis efetivamente alcançados e sua comparação com o pactuado. A partir destes dados, temos a produtividade intelectual e operacional da Pequena e, conseqüentemente, da Grande Empresa.

TAREFA EMPRESARIAL – A tarefa empresarial é o processo contínuo voltado para a identificação, criação e conquista da satisfação do cliente. Tem como propósito a produção de serviços e bens que medidos, vendidos, faturados e pagos possam converter-se em riquezas para o cliente, para os que servem e para os acionistas.

Para ODEBRECHT (1998), a tarefa empresarial possui duas partes complementares e indissociáveis entre si, que se apresentam da seguinte forma:

Primeira parte: dedicada à conquista do cliente e dos parceiros que poderão contribuir para a satisfação desse cliente, cuja ênfase reside na identificação de o que é o certo e na criação da riqueza moral que poderá levar à proposta e ao contrato; e

Segunda parte: voltada para a execução, na qual o cliente é satisfeito pelo Líder da Pequena Empresa, com o apoio do respectivo Líder. Sua ênfase reside em fazer bem feito o que é certo, por intermédio da coordenação e integração dos resultados que irão conduzir à criação da riqueza material e na simultânea geração de mais riqueza moral, a fim de que se criem laços duradouros com o cliente.

O referido autor conclui ainda que: “O autêntico empresário é aquele que cuida da idéia empresarial, desde sua eclosão até a transformação do que for produzido em resultados líquidos, disponíveis no caixa. Esta é a chave do sucesso da descentralização e da delegação planejada, graças ao exercício da liberdade com responsabilidade”.

- a) **RESULTADOS** – Estes resultados são decorrentes da contínua valorização do patrimônio moral e material dos acionistas, tornando possível o fluxo de fundos cada vez melhores e maiores, no sentido Cliente → Acionista, podendo ser intangíveis ou tangíveis; de curto ou logo prazo, que contribuem para a sobrevivência, o crescimento e a perpetuidade da Organização Empresarial.
- b) **SOBREVIVÊNCIA** – O ponto de partida para a sobrevivência é a disciplina dos Centros de Resultados das Pequenas Empresas, **DISTINGUINDO SOBREVIVÊNCIA DA SUBSISTÊNCIA**, esta última reporta-se à igualdade entre os resultados e custos, e sobreviver refere-se à geração de recursos líquidos, disponíveis no caixa e suficientes para financiar o crescimento.

- c) **CRESCIMENTO** – Possui como fator essencial à figura do Líder de Pequena Empresa, preparado, motivado e desafiado para liderar a conquista e satisfação de cada Cliente identificado, bem como a relação de confiança entre os responsáveis do centro de resultados.
- d) **PERPETUIDADE** – Para ODEBRECHT (1998), “a perpetuidade é um sonho. Sonho de quem possa sentir-se satisfeito pelo fato de contribuir para a formação de sucessivas gerações de novos e melhores Empresários”.

O referido autor afirma, ainda, que:

Para alcançar a perpetuidade, é preciso que os Líderes da Organização se dediquem, de forma continuada:

- a) à formação e integração de novas e melhores gerações de empresárias e respectivas equipes;
- b) à obtenção de retornos crescentes sobre os investimentos dos acionistas; e
- c) à promoção da segurança das pessoas e patrimônio, para assim realizar a responsabilidade social da Organização.

RESPONSABILIDADE SOCIAL DA EMPRESA - Uma vez garantida a sobrevivência da empresa, deve-se assegurar o crescimento orgânico e sadio rumo a perpetuidade. Traduzida no cumprimento de seus anseios econômicos, financeiros e sociais, a responsabilidade social, segundo ODEBRECHT (2000), verifica-se na medida em que:

- a) Satisfaz seus clientes, com produtos e bens que resultem na melhoria da qualidade de vida dessas comunidades e que se encontra inserida;
- b) Contribui para o desenvolvimento social, econômico, tecnológico e empresarial dessas mesmas comunidades;
- c) Cria oportunidades de trabalho e de desenvolvimento para as pessoas, inclusive mediante o reinvestimento dos resultados obtidos;
- d) Gera riqueza para o poder público e para as comunidades, por meio do recolhimento de impostos e encargos e pela remuneração a fornecedores, integrantes, acionistas; e
- e) Assegura o permanente respeito ao meio ambiente, em suas ações empresariais.

2. MODELO DE GESTÃO: TECNOLOGIA EMPRESARIAL ODEBRECHT - TEO

O Modelo de Gestão TEO é o conjunto de princípios que define a forma de gestão da empresa Odebrecht S.A. Representa as crenças e valores dos acionistas/proprietários e principais gestores, que orientam e influenciam as diversas atividades empresariais, em especial o processo de tomada de decisões, estabelecendo parâmetros e regras básicas que norteiam a busca de objetivos e resultados, e explicita princípios direcionadores e uniformizadores para o cumprimento da missão da empresa.

MISSÃO: A missão da Organização para ODEBRECHT consiste em:

Organização de pessoas de conhecimento, dedicados à satisfação do Cliente. O espírito de Servir é o que os Líderes por intermédio de seu espírito empresarial, devem fazer chegar a seus Liderados e converter em espírito de equipe. Sobreviver, Crescer e Perpetuar é a palavra de ordem por meio da qual os integrantes da Organização Odebrecht exercitam na prática sua responsabilidade social.

VISÃO: A organização Odebrecht especifica sua visão para 2010, atendendo aos seguintes objetivos:

1. ser um dos cinco maiores grupos empresariais do Hemisfério Sul;
2. a melhor multinacional brasileira, merecedora de ser abraçada como um projeto nacional; e
3. avaliada no mercado de capitais como *Investment Grade*.

CRENÇAS E VALORES: Admite a humildade, a simplicidade, a disciplina, a educação, o espírito e o prazer de servir como características primordiais na empresa.

ODEBRECHT (1998), referindo-se a origem da sua filosofia de gestão empresarial a qual denominou de TEO, afirma que:

Começou a aflorar a consciência de que as minhas crenças e valores possuíam uma coerência interna e que modos de decidir e agir, associados a essas crenças e a estes valores, levavam a uma disciplina intelectual, que hoje denomino de TECNOLOGIA EMPRESARIAL.

A Tecnologia Empresarial Odebrecht TEO conceitua-se como um guia de ação, oriundo de Concepções Filosóficas, lastreados em princípios, crenças e valores que, conforme cita ODEBRECHT (1998) em sua 3^a. edição, permanece inalterada em sua essência, embora ajustados a sua forma.

TECNOLOGIA EMPRESARIAL é o instrumental que os Acionistas colocam à disposição do Empresário para que este possa coordenar o trabalho de Seres Humanos que dominem as tecnologias específicas indispensáveis à satisfação do Cliente, integrá-los em Equipes sinérgicas e contributivas, levá-los a produzir riquezas morais e materiais sempre melhores e maiores, à disposição do Cliente e da Comunidade.

Parte-se do pressuposto de que o elo entre os indivíduos é a riqueza moral e material, necessária à sobrevivência, ao crescimento e à perpetuidade da própria espécie humana, o que reforça e amplia a união entre os *Homens* para juntos poderem produzir mais e melhor. Segundo a *TEO*, a produtividade, a competitividade e a lucratividade encontram-se diretamente relacionadas à plena realização profissional, pessoal e familiar que leva os *Homens* a crescentes níveis de qualidade de vida, perfazendo a chamada estrutura econômica edificada que fortalece o tecido da estrutura social e transcende a estrutura política.

2.1 Princípios Fundamentais da TEO

A essência da *Tecnologia Empresarial Odebrecht* lastreia-se em oito princípios fundamentais, mencionados a seguir, constituídos de fundamentos culturais e éticos, os quais servirão para nortear o Empresário às especificidades de seu negócio e às circunstâncias, possibilitando a plena satisfação do cliente. São eles:

a) Quanto ao Ser Humano

A experiência baseia-se no espírito sadio dos *Homens* e na confiança recíproca que se constrói. Parte-se da concepção de que o Ser Humano é a origem e o fim de todas as ações na sociedade; e seu trabalho, o meio primordial de sobrevivência, crescimento e perpetuidade da espécie. É mediante o trabalho que o Ser Humano liberta-se, sendo o seu ato mais nobre *servir ao seu semelhante*.

O mais importante patrimônio que um ser humano pode possuir é o seu Espírito, que lhe confere caráter e vontade de servir. Surge então, conceito de *Líder e Líderes*, que segundo ODEBRECHT (1998), são *Seres Humanos* que conscientes de suas responsabilidades que podem:

1. criar um clima propício ao trabalho produtivo e enriquecedor para os demais Seres Humanos, a Empresa e a Comunidade.
2. pactuar como cada um dos Liderados deverá participar da riqueza que contribuir para gerar, mediante a interação de suas forças às demais forças da Organização.

b) Quanto à comunicação

Pode-se afirmar que a interdependência existente entre o cliente, o acionista e o empresário está pressuposta na livre comunicação, na qual ocorre o estímulo da interação, da assimilação e da disseminação em busca do que é o certo para todos.

Por tornar comum os conhecimentos, informações e vontades, a comunicação é o elo fundamental entre as pessoas para a produção de riquezas morais e materiais. Assim, comunicar é praticar e sofrer a ação de persuadir para obter o desejado, é influenciar e ser influenciado na busca do que é certo (eficácia) visando a obtenção e superação dos resultados particulares (eficiência).

c) Quanto a Sinergia

É o resultado da ação coordenada e simultânea das pessoas que, lideradas pelo empresário, criam e produzem mais do que cada uma, individualmente, seria capaz. Assim, observa-se a competitividade alcançada por meio da atuação permanente e simultânea em dois campos:

- a) desempenho, com crescente produtividade e qualidade;
- b) oportunidades, com a conquista antecipada de novos espaços competitivos.

d) Quanto à Criatividade

O empresário deve sempre buscar satisfazer a necessidade do cliente de forma criativa, identificando novas oportunidades com comprometimento e utilizando a política da inovação. Para ODEBRECHT (1998), um conceito só é uma idéia empresarial quando pode converter-se em oportunidade de melhor servir. A Transformação da oportunidade em negócio e deste em resultado exige a contínua intervenção da criatividade, para realizar com eficácia e eficiência a tarefa empresarial de satisfazer o cliente.

e) Quanto à Parceria

A parceria é um contrato moral e psicológico entre o Líder e o Liderado, mediante o qual se comprometem com o sucesso do empreendimento conjunto e requer o envolvimento do Ser Humano tanto no planejamento, quanto na execução da tarefa empresarial, ou seja, desde a conquista até a satisfação do cliente. Na concepção de ODEBRECHT (2000), a parceria requer:

- a) busca do desenvolvimento, em sintonia com o crescimento da empresa;
- b) ter a oportunidade de capacitar-se para enfrentar maiores desafios; e.
- c) promover, simultaneamente, o aumento de sua renda e de seu bem-estar.

f) Quanto à Produtividade

A Organização Odebrecht é uma Confederação de Empresários que atua, de forma descentralizada, em contato direto e permanente com o cliente. São características desta atuação:

- a) a delegação planejada e apta para cumprir programas claramente definidos;
- b) o desenvolvimento das pessoas;
- c) o estímulo à inovação, à qualidade e à produtividade; e,
- d) o desempenho da atividade empresarial com responsabilidade social, ambiental e comunitária.

A produtividade é um processo incessante de melhorias dos resultados intangíveis e tangíveis, com qualidade crescente, em prazos e a custos sucessivamente menores. Fruto colhido, quando a criatividade do empresário implica na ampliação da sinergia em sua empresa. ODEBRECHT (1998) evidencia que “apenas a produtividade e, em especial, aquela duramente obtida na área operacional, são os reais aferidores do desempenho do Líder e da Pequena Empresa e sua equipe”.

g) Quanto à Educação pelo Trabalho

O desenvolvimento da Organização é consequência do desenvolvimento das pessoas que a integram. O aprendizado ocorre no cotidiano da tarefa de servir os clientes por meio da comunicação (diálogo-negociação-acordo) pessoa-a-pessoa, sob a responsabilidade do empresário a quem cabe avaliar potencialidades de cada indivíduo; criar as condições favoráveis ao autodesenvolvimento daqueles que coordenam e identificar e integrar novos bons empresários.

h) Quanto ao Reinvestimento

Realizados a cada ano, sobretudo os re-investimentos dos resultados representam o compromisso dos acionistas e demais parceiros com a manutenção da Odebrecht no rumo da sobrevivência, do crescimento e perpetuidade. Simultaneamente geram oportunidades de trabalho e de desenvolvimento para as pessoas da organização e das comunidades onde atuam.

3. MODELO DE GESTÃO E PRÁTICAS DE CONTROLADORIA NAS ORGANIZAÇÕES MODERNAS

3.1 Gestão nas Organizações

O capitalismo, em sua marcha histórica, determinou seguidas alterações no processo de gestão e, conseqüentemente, nas relações dos trabalhadores da área da contabilidade e administração empresarial com tal processo. No âmbito das transformações, o contador vem desempenhando papel ativo e decisivo no gerenciamento e tomada de decisão dentro da organização moderna.

Por estes motivos novos estudos primam por retratar estudos que dão conta da dimensão histórica da gestão das organizações, envolvendo aspectos contábeis e das ações de controladoria.

Conceitualmente, gestão ou administração define-se como o processo de tomada de decisão, baseado em um conjunto de conceitos e princípios, que visa garantir a consecução de uma missão na organização. Para CATELLI (2001), “a gestão da empresa é responsável pela eficácia do sistema empresarial”. O mesmo autor evidencia ainda que:

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

Segundo PELEIAS (2002), o processo de gestão estrutura-se a partir da definição da missão, das crenças, dos valores e da filosofia de gestão adotada. Objetiva continuidade da organização, pela excelência empresarial e otimização do resultado econômico, compreendendo as etapas de planejamento, execução e controle. O autor conceitua ainda missão como o motivo pelo qual a empresa existe. Representa a razão de ser da organização, cujo objetivo é redirecionar todo o perfil da organização com relação à sociedade que, de forma lógica, representa a expressão detalhada de sua finalidade.

Essencialmente a missão indica o fim mais amplo que uma organização estabelece para si mesma, pois identifica qual o negócio da organização e os serviços e produtos colocados à disposição da sociedade, orientando a configuração de todos os subsistemas organizacionais. CATELLI (2001) apud GUERREIRO reafirma que:

“[...] um objetivo fundamental do sistema empresa, que se constitui na verdadeira razão de uma existência, que concretiza e direciona o seu modo de atuação, que independe das condições ambientais do momento, bem como de suas condições internas, e assume um caráter permanente: é a missão.”

Para CATELLI (2001), as crenças e valores representam os aspectos culturais, sociais e psicológicos identificados a partir dos gestores da organização. As crenças e valores dos indivíduos normalmente incorporam-se na organização, de forma recíproca, constituindo o que se denomina a cultura organizacional e identifica-se como Filosofia Empresarial de atuação da organização, com parâmetros que servirão de alicerce para a construção de sua filosofia empresarial.

Em referência ao planejamento, controle e execução, cabe a gestão, em sentido mais amplo, analisar as variáveis externas e internas à organização, identificá-las quanto a sua controlabilidade, conhecer as ameaças e oportunidades que representam e determinam o caminho mais adequado ao cumprimento da missão, em função dos pontos fortes e fracos da própria organização. Neste caso, estar-se-ia reportando ao planejamento estratégico da organização face aos anseios sociais e econômico-financeiros.

Independentemente do seu nível hierárquico na empresa, o papel do administrador é o de tomar decisões que levem a organização a um ajustamento ou ação pró-ativa em relação ao seu meio ambiente, e a alocação de recursos e seu gerenciamento, de acordo com os níveis de eficiência e eficácia desejados.

Partindo da necessidade de estabelecimento de metas e devida a complexidade de variáveis mensuradas, a gestão estrutura-se mediante um modelo orientador das atividades, segundo a filosofia empresarial adotada que se denomina modelo de gestão.

3.2 Modelo de Gestão

O autor PELEIAS (2002), define modelo de gestão como sistema que representa um conjunto de princípios e definições oriundos de crenças específicas e traduzem o conjunto de idéias, crenças e valores dos principais executivos, impactando, assim, todos os demais subsistemas empresariais; é, em síntese, um grande modelo de controle, pois nele são definidas as diretrizes de avaliação dos gestores e os princípios de administração da empresa, decorrentes de mudanças nas pessoas, em seus comportamentos face às novas diretrizes traçadas pela organização e não necessariamente no ambiente, podendo esta última ocorrer caso seja importante.

Desta forma, a adoção de modelo de gestão traduz uma nova forma de se gerir, administrar os recursos humanos, financeiros e materiais, traçados pela diretoria administrativa que visa a condução de decisões seguras, precisas e eficazes de acordo com os objetivos traçados pela empresa.

O autor FIGUEREDO et al (1998) afirma que o modelo de gestão normalmente caracteriza-se pelas seguintes premissas:

Estilo de gestão: Modo como a autoridade será distribuída e, conseqüentemente, como será exercido o controle, considerando que a responsabilidade é intrínseca ao poder assumido; pode-se encontrar diferentes estilos de gestão, participativa, centralizada e descentralizada. Normalmente o estilo de gestão participativo é encontrado quando adotados modelos de gestão modernos, não eliminando a figura do executivo principal, bem como existe a prática da descentralização, em função da complexidade das operações nos níveis das atividades empresariais.

Os princípios de comunicação e informações adotados pela organização visam a disseminação correta, com finalidade de atingir a eficácia empresarial pelos objetivos estipulados pela organização.

Os conceitos e critérios de avaliação de gestores

Avaliação de resultados (com finalidades específicas de otimização)

Avaliação de desempenho

Conceitos de Accountability.

Processo de gestão: as atividades empresariais visam atingir objetivos determinados e específicos, sempre sintonizadas com os propósitos maiores estabelecidos em suas diretrizes demandadas pelo planejamento da alta administração.

O mesmo autor relata ainda que, o processo de gestão serve de suporte ao processo de decisão e realiza-se por meio do planejamento estratégico, planejamento operacional, programação e controle:

Planejamento Estratégico: trata da projeção de resultados para o futuro, enseja como estrategicamente os recursos serão aplicados envolvendo os objetivos e metas da organização, desenvolvimentos de padrões, políticas para alcance fundamentadas em informações do cenário organizacional.

Planejamento Operacional: Consiste na previsão dos meios/atividades e recursos que deverão ser acionados para possibilitar a realização de um objetivo.

Programação: Distribuição de uma seqüência de atividades ao longo de um período de tempo, sempre revisado, e que deverão estar interligadas ao cumprimento das atividades planejadas.

Controle: Ação necessária para o acompanhamento dos objetivos, planos, políticas e padrões.

A sofisticação tecnológica, os imensos mercados que se abrem e as maneiras de se chegar até eles, dada à acirrada competição internacional e intranacional exigem dos gestores extraordinária competência, estabelecimento de missões, metas e objetivos da organização, que além de estudar e selecionar caminhos alternativos estimula a adoção dos planos estratégicos e operacionais, traduzindo em outras palavras, no planejamento empresarial.

Nesse contexto a Controladoria, representa o departamento que subsidia, avalia e controla o processo de gestão de uma organização, na medida em que, além de fornecer informações tempestivas, efetua o controle e o acompanhamento do desempenho das metas implementadas.

A missão da Controladoria é assegurar a continuidade da empresa, através do processo contínuo de acompanhamento, de avaliação e de controle do planejamento estratégico da organização, possuindo um papel importante no processo de gestão, uma vez que otimiza os resultados econômicos da empresa através da definição de um modelo de informações.

PADOVEZE (2003) especifica as principais premissas que embasam o conceito de Controladoria como:

- Mensuração do lucro como medida de eficácia da empresa;
- Lucro como diferença de patrimônios líquidos;
- Lucro é maior ou menor segundo o grau de competência empresarial;
- Os empreendimentos empresariais são investimentos
- Valor econômico da empresa;
- Mensuração do valor da empresa;
- Dificuldade de mensuração da previsibilidade do mundo real;
- Planejamento necessário;
- A empresa é reunião de especialidades humanas;
- Os gestores são responsáveis pela geração de lucro
- Informação para gestão;
- Interação modelar entre as teorias da informação, decisão e mensuração;
- Nível ótimo de informação.

3.3 Modelo de Gestão Econômica – GECON

O GECON representa um sistema gerencial, desenvolvido com fins de mensuração e de análise do resultado econômico da empresa, partindo do processo de planejamento, execução e controle operacional das atividades. Esse sistema estruturou-se com base na missão, nas crenças e nos valores, bem como na filosofia administrativa e sua adequação do planejamento estratégico, que busca, em última instância, a excelência empresarial e a otimização do resultado econômico da empresa, suportado em aspectos econômicos e financeiros decorrentes das atividades operacionais.

Para CATELLI (2001), quanto às informações, o sistema GECON objetiva, essencialmente, sua consistência, a confiabilidade e a oportunidade, propiciando o nível de delegação e autoridade sem perda do controle.

A estrutura de recursos humanos do modelo GECON, representada pelos gestores, é muito valorizada, pois estes são considerados como pessoas de confiança, que defendem os interesses globais da organização acima dos interesses particulares de cada área específica e preconiza a importância de propiciar um clima organizacional baseado na motivação, na responsabilidade e no envolvimento, sendo que, normalmente, são avaliados pelas decisões que implementam e pelas variáveis sob sua administração.

Segundo CATELLI (2001), essencialmente, o modelo compreende:

1. sistema de gestão econômica;
2. sistema de informação de gestão econômica.

O Sistema de gestão econômica visa à correta mensuração do lucro e do patrimônio da empresa, formado com base na mensuração dos ativos e passivos individualmente, dados pelos resultados globais da empresa e expresso sinergicamente pelos resultados analíticos das diversas atividades. Esse modelo de mensuração, conforme CATELLI (2001) apud MOCK & GROVE, representa um conjunto específico de procedimentos para atribuir números a objetos e eventos, com o objetivo de prover informação válida, confiável, relevante e econômica para os tomadores de decisão. Neste teor, o referido autor evidencia que o processo de mensuração enfoca quatro dimensões existentes em cada evento econômico:

- * Dimensão operacional: Diz respeito aos aspectos físicos dos eventos, quantidade de serviços e produtos gerados, quantidade de recursos consumidos, qualidade e cumprimento dos prazos.
- * Dimensão econômica: A quantidade física de recursos consumidos, bem como de recursos gerados, é submetida a processo de mensuração econômica, que se caracteriza pela utilização de valores de mercado na condição de pagamento a vista, com fins de apresentar um resultado econômico-operacional.
- * Dimensão financeira: Considera o fluxo de caixa gerado pelas atividades, observando e controlando os recursos obtidos e consumidos em determinado período, com fins de apresentar um resultado econômico-financeiro da atividade, considerando o valor do dinheiro no tempo.
- * Dimensão patrimonial: O fluxo patrimonial evidencia a mutação das contas entre dois períodos, em decorrência dos impactos financeiros e econômicos relativos aos eventos e transações econômicas, com fins de apresentar o real incremento de riqueza em termos monetários, no intervalo de tempo considerado.

O modelo de mensuração estabelecido sob a ótica de gestão econômica e citado por CATELLI et al (1997),

[...] emprega o seguinte conjunto de conceitos de mensuração:

Resultados tempo-conjunturais;
Custos correntes a vista;
Valor de mercado;
Equivalência de capitais;
Reconhecimentos de ganhos pela valorização de ativos;
Reconhecimento de receita pela produção de bens e serviços;
Depreciação econômica;
Moeda constante;
Custeio direto e Margem de contribuição;
Resultados econômicos operacionais;
Resultados econômicos financeiros
Preço de transferência;
Custo de oportunidade;
Orçamentos (originais, corrigidos e ajustados);
Realização (ao nível do alto padrão e efetivo);
Variações (inflação, ajuste de plano, volume, eficiência);
Custos controláveis x custos não controláveis;
Centro de resultado, centro de investimento;
Custos fixos identificáveis;
Goodwill e Controlabilidade.

O Sistema de informação de gestão econômica tem por objetivo o desenvolvimento e a organização das informações necessárias ao processo gerencial, em correspondência ao ciclo de planejamento, execução e controle organizacional com fins da obtenção da eficácia empresarial. Dessa forma o processo de gestão interage com o sistema de informações, utilizando os recursos informacionais em suas diversas etapas de desenvolvimento, com o objetivo de gerar a eficácia patrimonial e apresentar o resultado econômico decorrente das transações e eventos ocorridos na organização, apresentado no âmbito do planejamento estratégico, quando da utilização de sistema de informações de variáveis ambientais, planejamento operacional, pelo sistema de simulação de resultados econômicos e sistema de orçamentos, na execução, pelo sistema de padrões e sistema de resultados realizados e controle, pelo sistema de informações, para avaliação e mensuração .

Segundo CATELLI (2001), o sistema de apuração de resultados deve constar os seguintes pré-requisitos:

Controlabilidade: deve permitir o controle dos custos e das receitas pelos gestores, não imputando custos e receitas sobre os quais estes não tenham efetiva gestão.

Variabilidade: deve respeitar o comportamento e a identificação natural dos recursos em relação aos produtos e seus volumes, evitando aplicar qualquer processo artificial que venha a mudar essa condição.

Flexibilidade: deve apurar o resultado econômico considerando a dimensão temporal e o modelo de decisão de cada gestor.

Economicidade: deve refletir os aspectos econômicos das transações.

A informação no processo de gestão representa o suporte necessário ao processo decisório, estabelecido por um vínculo estreito, fundamental e necessário de confiabilidade, oportunidade, objetividade e utilidade, e a efetivação da informação no plano concreto. Segundo CATELLI (2001):

* [...] o sistema GECON pressupõe a utilização de um sistema de processamento eletrônico de dados com as seguintes características: permita que as informações sejam distribuídas aos gestores e acessadas diretamente por eles, conforme suas necessidades; permita facilidade de interação do usuário, seja um banco de dados unificado estruturado pelo conceito de engenharia de informações; forneça informações com oportunidade para ações gerenciais no momento da ocorrência dos eventos; e que espelhe o que realmente ocorre a nível operacional.

3.3.1 Modelo de Identificação e Acumulação de Resultados (MIAR)

O Modelo de Identificação e Acumulação de Resultados - MIAR representa um conjunto coordenado de atividades, de estrutura lógica, que identifica coleta e acumula dados dos diversos eventos econômicos de uma organização, compondo as características de um sistema de apuração de resultados adotado pelo modelo GECON. Segundo CATELLI (2000) a essência do modelo pressupõe a necessidade de conhecer intrinsecamente o processo de identificação e de mensuração dos eventos e as transações ocorridas, e a partir deste raciocínio originam-se dois outros modelos:

1. Modelo de Identificação – que se preocupa com o reconhecimento, a classificação e registro das transações, como a apuração dos custos (receitas e despesas), compras, vendas, manutenção, inspeção, produção, evidenciando em que momento ocorre, como a empresa agrega valor e, conseqüentemente, como se desenvolve a geração de riquezas.
2. Modelo de Acumulação – contempla a questão do armazenamento dos dados identificados, classificados e registrados, originando o resultado econômico pela geração de comparabilidade e evidenciando a proporcionalidade das variáveis dos diversos eventos econômicos acumulados.

Em decorrência da evolução tecnológica e científica surgiram diversos modelos com os mesmos objetivos, porém estruturas e pressupostos diferenciados que se destinaram a aplicação gerencial das organizações, denominados como Modelos Tradicionais de Mensuração. CATELLI (2001), comparativamente, especificou as principais diferenças decorrentes desses modelos e o modelo GECON:

Quadro 01: Comparação Modelo Tradicional e MIAR

Modelos Tradicionais	MIAR – Modelo GECON
Voltado para eficiência do sistema contábil	Voltado para eficácia do sistema contábil (atende ao princípio da <i>accountability</i>)
Atende aos princípios e convenções contábeis	Atende as necessidades informativas do usuário
Adota a dimensão temporal da Contabilidade Financeira	Adota a dimensão temporal do usuário
Acumula dados por atividades	Acumula os dados enfocando os eventos
Acumula custos	Acumula custos e receitas
Ênfase nos custos por produtos	Ênfase nos resultados
É aplicada na produção	É aplicado em todas as atividades da empresa.
Propicia a apuração do resultado contábil	Propicia a apuração do resultado econômico
Restringe a apuração e análise de custos	Propicia a visualização de todos os comportamentos de cada elemento de custos e receitas
Controlabilidade parcial	Controlabilidade total
Aplicação restrita e à finalidade específica	Aplicação genérica (para qualquer sistema de apuração)

Fonte: CATELLI, Armando. (2001).

4. CONCLUSÃO

Este trabalho de pesquisa aborda o modelo de gestão adotado pela Organização Odebrecht, implementado em 1982 com base na primeira publicação do Livro *Sobreviver, Crescer e Perpetuar*, busca analisar o modelo de gestão proposto, sob o enfoque gerencial do estudo das práticas de controladoria e do modelo de gestão, compreendendo a adequação das exigências empresariais e tecnológicas, traduzido pelo no modelo conhecido como *TECNOLOGIA EMPRESARIAL ODEBRECHT – TEO* em comparação ao *MODELO DE GESTÃO ECONÔMICA - GECON*.

Constata-se a presença de uma cultura organizacional fortemente sedimentada, que confirma o modelo TEO, como um modelo de gestão humanística, com base em uma administração descentralizada, orientado continuamente para a excelência empresarial. Os dados revelam, de forma inequívoca, a existência, no campo pesquisado, de um ambiente de relacionamento sadio, de confiança, de equilíbrio e cooperação, o que viabiliza a busca por melhorias nas realizações das tarefas empresariais. A efetivação do resultado econômico, parte do desenvolvimento de sistemas gerenciais que suportam a atuação gerencial preconizada pelo modelo de gestão adotado.

Evidenciamos a adoção do modelo de gestão TEO propõe uma estrutura organizacional mais dinâmica, ágil e produtiva, com maior qualificação, capacidade de comunicação, iniciativa e autonomia do pessoal envolvido. A adoção dos princípios representa uma política eficaz de relações humanas, base fundamental da motivação para o trabalho e no âmbito gerencial assemelha-se ao modelo de gestão econômica GECON pelas premissas decorrentes do planejamento estratégico implementadas com base no sistema de gestão e no sistema de informações.

Consideram os defensores das inovações em gestão empresarial que a efetividade dos modelos decorrem das ações gerenciais implementadas, uma vez que proporcionam mudanças significativas na cultura organizacional, fundamentadas em princípios básicos disseminados. Neste aspecto, a análise do modelo TEO e do modelo GECON convergem para a caracterização do ambiente organizacional interno, destacando a missão, os objetivos fundamentais e subsistemas componentes. Sob o enfoque contábil, avaliam os resultados almejados em âmbitos econômicos e financeiros, utilizam sistemas orçamentários, elaborados pela contabilidade e acompanhados pela controladoria, adotam o plano de ação e o programa de ação como instrumentos de controle para alcance das metas, estabelecem o foco no usuário; incentivam o aumento da eficácia e eficiência; proporcionam estímulo à criatividade na realização do trabalho; a sinergia; a horizontalização das estruturas e a transparência – *accountability* - dos processos decisórios pelas práticas contábeis, cuja mensuração de resultados, para fins de distribuição de lucros e avaliação empresarial, é feita com base no lucro contábil expresso em suas demonstrações e relatórios gerenciais.

Em ambos modelos constata-se que a figura do centro de custos é substituída pelos centros de resultados e áreas de responsabilidades, o que proporciona a avaliação dos resultados das atividades de gestão operacional e financeira. O efetivo acompanhamento do desempenho das áreas organizacionais objetiva verificar as variações e desvios pelo domínio das fases de planejamento, execução e controle, uma vez que, o resultado global da empresa é representado pela soma dos resultados das suas áreas, de modo que verifica-se que as mudanças decorrentes da gestão TEO proporcionam o envolvimento do setor contábil gerencial da empresa, a adoção de novas tecnologias em sistemas empresariais que influenciam na totalização das informações gerenciais, confirmadas e constantes nos resultados das tabelas.

A investigação observou, ainda, alguns aspectos referentes ao significado da Tecnologia Empresarial Odebrecht como: o propósito de sua implantação (eficiência, eficácia e efetividade empresarial); a viabilidade de disseminação para outras organizações de um modelo de gestão, especialmente desenvolvido pela Organização Odebrecht; as diretrizes internas necessárias; os benefícios da implantação, e as melhorias nas práticas contábeis e gerenciais existentes. Estes pontos representam referenciais de reais mudanças qualitativas e quantitativas em relação às práticas contábeis e gerenciais, atualmente adotadas por organizações de pequeno, médio e grande porte, por não possuir em sua estrutura organizacional um modelo de gestão próprio, que possibilite estrategicamente uma diretriz organizacional, com princípios fortes, fundamentados e lastreados na confiança do ser humano, no senso ético e de resultabilidade, voltado ao planejamento, execução e controle empresarial.

O modelo TEO se relaciona a um modelo de gestão cuja essência do sistema de informação gerencial instrumentaliza o Programa de Ação como meio de envolvimento e comprometimento do liderado para com o cliente. O referido modelo é considerado como eficiente e eficaz, adequado aos anseios dos colaboradores, da sociedade e dos parceiros, respaldados em seus objetivos capitalistas de lucratividade e rentabilidade para sobrevivência, crescimento e perpetuidade da organização, representando uma nova tecnologia aplicada à gestão das organizações modernas.

Em síntese, a modernização da gestão pela adoção do modelo TEO prescinde a simplificação do poder decisório. A introdução da nova forma de gestão, rompe a lógica taylorista, rompe com o controle excessivo sobre o processo de produção de informação, requer menor controle sobre o trabalho, partindo do pressuposto de que todos os trabalhadores participam de forma cooperativa e integrados com os resultados da organização.

BIBLIOGRAFIA

CARREIRO, Antonio Almeida. **Novas formas de gestão e novas tecnologias. FAGED/UFBA**, dissertação de mestrado, 1993.

CRUZ, Tadeu. **Sistemas de Informações gerenciais: tecnologias da informação e a empresa do século XXI**. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

CATELLI, Armando (Coordenador). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FIGUEREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1997.

MOSSIMAN, Carla Pellegrinello. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ODEBRECHT, Norberto. **Sobreviver, Crescer e Perpetuar: tecnologia Empresarial Odebrecht**. 3ª. ed. Salvador: Odebrecht.1987.

_____. **Educação pelo trabalho. Tecnologia Empresarial Odebrecht**. Salvador: Odebrecht. 1991.

_____. **Influenciar e ser influenciado**. Fundação Emílio Odebrecht. Vol. 1-5. Salvador: Odebrecht. 1993.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Controladoria estratégia operacional: conceitos, estrutura, aplicação**. São Paulo,: Thomson Learning, 2003.

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