

CONTROLADORIA ESTRATÉGICA: A CONTABILIDADE COMO CENTRO DE INFORMAÇÕES ESTRATÉGICAS PARA A GESTÃO EMPRESARIAL

Márcia Bassani¹

Renato Breitenbach²

RESUMO: Atualmente, a contabilidade tem-se caracterizado como uma ferramenta de apoio administrativo e gerencial no processo de tomada de decisão. Assim, o contador ou *controller* tem como desafio a criação de um clima organizacional para antecipar tendências, identificando corretamente os riscos e as oportunidades que fazem parte do dia-a-dia ambiente empresarial. Para obtenção de êxito nessa missão, torna-se indispensável o prévio conhecimento do verdadeiro papel estratégico da informação gerencial como ferramenta para o redesenho e condução de um sistema de informações de acordo com as reais necessidades do usuário. Neste sentido, torna-se fundamental a contribuição da Controladoria no processo de gestão da empresa, seja como órgão formal ou departamental, reunindo os conceitos de identificação, mensuração, comunicação e gestão de eventos econômicos, introduzidos no modelo de gestão e absorvidos por todos os gestores. Esta estruturação da Controladoria deve estar ligada aos sistemas de informações necessárias à gestão, tanto dos aspectos rotineiros como dos gerenciais e estratégicos.

Palavras-chave: Controladoria. Contabilidade gerencial. Sistemas de informações.

Introdução

A contabilidade tradicional, executada apenas para cumprir exigências da legislação comercial, raramente acrescenta valor às atividades empresariais, representando quase sempre somente gastos obrigatórios para as organizações. Assim sendo, “a contabilidade precisa começar a direcionar sua atuação para manter perfeita

¹ Contadora, Coordenadora Contábil na Lupatech S/A – Unidade Veranópolis/RS.

² Doutorando em Administração pela Universidade de Caxias do Sul em associação com a Pontifícia Universidade Católica RS, Mestre em Gestão e Estratégia em Negócios pela Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (2003), Especialista em Contabilidade Gerencial e Finanças pela Universidade de Caxias do Sul (2000) e Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade de Caxias do Sul (1996). Atualmente é professor titular da Universidade de Caxias do Sul, nas áreas de Administração e Ciências Contábeis, especialmente nas disciplinas de Contabilidade Estratégica, Contabilidade Societária, Perícia Contábil e Finanças Corporativas e Controladoria.

sintonia com os objetivos estratégicos da entidade, o que implica para o contador, entre outras coisas, desenhar e conduzir seu sistema de informações em consonância com as reais necessidades do usuário” (OLIVEIRA; PEREZ; SILVA, 2004, p. 5).

Neste momento, a informação contábil aparece como a mais confiável das fontes de informação organizacional. O sistema contábil abrange o processo de registro dos eventos econômicos com a principal finalidade de organizar, resumir informações que possam ser consultadas a qualquer tempo e que forneçam o perfil econômico em um determinado período ao longo do ciclo de vida do negócio (SALAZAR, 2004).

Nos últimos anos, a globalização e a competitividade passaram a nortear a estratégica das empresas também sediadas no Brasil. Como uma das principais consequências, os profissionais da Controladoria em nosso país conquistaram o mercado, sendo uma das atividades mais valorizadas nos últimos anos.

A Controladoria, ramo de conhecimento, apoiada na Teoria da Contabilidade e em uma visão multidisciplinar, é a área ou o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de determinada entidade que supram adequadamente as necessidades informativas dos gestores e os induzam durante o processo de gestão, tanto dos aspectos rotineiros como dos gerenciais e estratégicos quando requerido, a tomarem decisões. (OLIVEIRA; PEREZ; SILVA, 2009). Desta forma, a moderna controladoria deve estar estruturada para atender tanto a necessidades de controles sobre as atividades rotineiras como servir de ferramenta para o monitoramento permanente sobre todas as etapas do processo de gerenciamento da empresa. É atribuição da Controladoria dar suporte informacional em todas as etapas do processo de gestão, para assegurar o conjunto de interesses da empresa (BEUREN; MOURA, 2000).

O papel da controladoria é assessorar as diversas gestões da empresa, fornecendo mensurações das alternativas econômicas e, por meio da visão sistêmica, integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório. Diante disso, o *controller* exerce influência na organização à medida que norteia os gestores para que mantenham sua eficácia e a da organização. Cabe ao *controller*, portanto, assessorar o principal executivo e os demais gestores na definição estratégica, fornecendo informações rápidas e confiáveis sobre a empresa (PEREZ; PESTANA; FRANCO, 1997).

Para Nakagawa (1993, p. 13), “o controller acaba tornando-se o responsável pelo projeto e manutenção de um sistema integrado de informações, que operacionaliza o conceito de que a contabilidade, como principal instrumento para demonstrar a quitação de responsabilidades que decorrem da *accountability* da empresa e seus gestores, é suportada pelas teorias da decisão, mensuração e informação”.

“O sistema deveria propiciar o devido suporte aos gestores de uma empresa no sentido de planejarem, executarem e controlarem adequadamente as atividades de uma empresa sejam elas de suporte ou operacionais, utilizando com eficiência e eficácia os recursos que lhes são colocados a sua disposição. E o *controller* é o gestor desse sistema, na qualidade de principal executivo de informação de uma empresa” (NAKAGAWA, 1993, p. 14).

“A controladoria estratégica é uma forma de pensar no futuro, uma atividade que deve estar integrada no processo decisório das organizações e que envolve o profundo conhecimento do negócio e a verificação sistemática de tendências. Controladoria estratégica significa, em primeiro lugar, a necessidade de planejar estrategicamente, o que exige do *Controller* a posse das informações e alta dose de sensibilidade para a correta identificação das ameaças e das oportunidades que surgem a todo o momento no ambiente empresarial” (OLIVEIRA; PEREZ; SILVA, 2009, p. 5).

O controle estratégico deve representar uma filosofia de gestão que procura contemplar todas as estratégias de longo prazo, levando em tudo o que for vital para a sobrevivência e o aumento da capacidade competitiva. Autores e consultores de empresas consagrados como Igor Ansoff, Michael Porter, Henry Mintzberg, divulgam o conceito de estratégia como um instrumento para a obtenção da vantagem competitiva sustentada pelas organizações e mesmo entre as nações.

De acordo com Martins, (1998, *apud* OLIVEIRA et al., 2004, p.29) (...) “um compromisso muito forte na contabilidade estratégica diz respeito com o longo prazo, à obrigação de começar a introduzir indicadores, procurar identificar quais são, implantar acompanhamento para verificar as aderências da empresa com relação ao seu plano estratégico e uma ampliação muito forte para que passem a agregar informações, além das monetárias, as físicas, de produtividade, de qualidade, amplamente subjetivas”.

REFERENCIAL TEÓRICO

Controladoria

O aumento da complexidade na organização das empresas, o maior grau de interferência governamental por meio de políticas fiscais, a diferenciação das fontes de financiamentos das atividades, a percepção das necessidades de consideração dos padrões éticos na condução dos negócios e, principalmente, a demanda por melhores práticas de gestão, criando a necessidade de um sistema contábil mais adequado para um controle gerencial mais efetivo, tem sido, entre outras, algumas das razões para que a responsabilidade com o gerenciamento das finanças das empresas tenha aumentado a importância dentro do processo de condução dos negócios (PADOVEZE, 2009).

Conseqüentemente, a função e a responsabilidade do executivo financeiro, individualmente, têm mudado. Considerando essas razões, a separação entre a função contábil e a função financeira foi o caminho lógico a ser tomado e, nesse período, ocorreu o surgimento e o desenvolvimento da controladoria.

Segundo Mosimann e Fisch (1999 p. 103): “(...) a controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques: como um órgão administrativo com uma missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão e sistema empresa e, como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências. Sob esse enfoque, a controladoria pode ser conceituada como o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da administração, economia, psicologia, estatística e principalmente da Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para a eficácia”.

A Controladoria pode ser definida como a unidade administrativa responsável pela utilização de todo o conjunto da Ciência Contábil dentro da empresa. Como a Ciência Contábil é a ciência do controle em todos os aspectos temporais – passado, presente, futuro -, e como a Ciência Social exige a comunicação de informação, no caso a econômica, à Controladoria cabe à responsabilidade de implantar, desenvolver, aplicar e coordenar todo o ferramental da Ciência Contábil dentro da empresa, atendendo as expectativas das empresas com informações que subsidiam o gestor na tomada de decisão.

Tendo em vista a grande interação com a Contabilidade e a pouca informação sobre Controladoria como ciência, as pesquisas levam aos pensamentos contábeis das escolas italianas e americanas. Para a escola italiana, considera a Controladoria seria a ciência contábil e seu enfoque no conceito de controle econômico do patrimônio e de suas mutações. Para a escola americana, trata a controladoria como contabilidade gerencial, assim mais uma ferramenta administrativa, enfatizando o conceito de processo de comunicação de informação econômica.

Ao utilizamos as considerações sobre ciência para a Contabilidade, explicitada por Tesche et al. (apud Padoveze, 2009) podemos afirmar que: “(...) a Contabilidade (Controladoria) é uma ciência, visto apresentar as seguintes características: ter objetivo de estudo próprio, utilizar-se de métodos racionais, estabelecer relações entre os elementos patrimoniais, válidas em todos os espaços e tempos; apresentar-se em constante evolução; ser o conhecimento contábil regido por leis, normas e princípios; seus conteúdos evidenciarem generalidade; ter caráter preditivo; estar relacionada com os demais ramos do conhecimento científico; a construção lógica do pensamento ser o fundamento das ideias e estas ensejarem os conteúdos das doutrinas; apresentar o caráter de certeza na afirmação de seus enunciados”.

Para Catelli (2001), afirma que: “(...) controladoria enquanto ramo do conhecimento, apoiada na Teoria da Contabilidade e numa visão multidisciplinar, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de sistemas de Informações e Modelo de Gestão Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos Gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas”.

Contabilidade Gerencial

A contabilidade gerencial, tornou-se uma disciplina excitante, que está sofrendo mudanças importantes, para refletir o novo ambiente desafiador que empresas no mundo inteiro enfrentam. Informações precisas, oportunas e pertinentes sobre a economia e o desempenho de empresas são decisivas ao sucesso organizacional.

A contabilidade, em sua origem, era gerencial, haja vista que era realizada para que os gestores pudessem ter controle sobre seus bens e orientar suas ações em vista do futuro. Além de estar composta em conformidade com o modelo de gestão então

adotado. A contabilidade permaneceu dessa forma até que houve um movimento do mercado financeiro e de capitais que culminou com a padronização da atividade contábil.

A contabilidade gerencial pode receber diversas definições. As palavras chaves para o entendimento da contabilidade gerencial são informação e gestão. Para Padoveze (2004, p. 42) “contabilidade gerencial significa o uso da contabilidade como instrumento de administração”.

Iudícibus (1998, p. 21) caracteriza a contabilidade gerencial como: (...) um enfoque especial conferido às várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise de balanços, etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

A definição de Anthony (1972) é mais sintética, porém, não menos significativa, caracterizando como sendo destinada a prover informações úteis para a administração. Para a Associação Nacional dos Contadores dos Estados Unidos (NAA), através de seu relatório nr.º 1A, diz que: a contabilidade gerencial é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação da informação (financeira e operacional) usada pela administração para planejamento, avaliação, controle de uma organização, e para assegurar e contabilizar o uso apropriado de seus recursos.

Atkison et al. assumem e resumem a definição da NAA: (...) contabilidade gerencial é o processo de identificação, mensuração, reporte e análise de informação sobre os eventos econômicos das organizações.

Anthony e Govindarajan (2001) destacam que a contabilidade gerencial tem três divisões: contabilidade de custo total, responsável pelo custeio de produtos e serviços para fins de avaliação de estoques, da precificação e da lucratividade dos produtos; a contabilidade diferencial, responsável por estimar os custos existentes em condições alternativas; e o controle gerencial, responsável pelo controle e medição das variáveis estratégicas, bem como de unidades de negócios, dentre outros.

Johnson e Kaplan (1987) argumentam que a contabilidade gerencial tem se preocupado muito com informações para decisões de curto prazo voltado para o ambiente interno das empresas, não contribuindo para o seu futuro de longo prazo, ou

seja, no aspecto estratégico. Dada a importância atribuída à estratégia no atual contexto de competitividade global crescente, este comportamento estaria colocando a contabilidade numa posição de pouca relevância para o processo de gestão.

Assim, foi caracterizada como convencional aquela contabilidade gerencial reocupada com o fornecimento de informações para a gestão de curto prazo, cujas técnicas foram desenvolvidas ainda na década de 50, as quais não respondem de forma adequada para o planejamento de longo prazo, embora contribuam para a consecução dos objetivos de curto prazo, tidos como táticos e, dessa forma para a consecução dos objetivos estratégicos, por meio do controle gerencial, responsável pelo *feedback* aos gerentes de modo que possam realizar ajustes nos planos e metas.

Estudiosos e pesquisadores vêm publicando sobre os aspectos estratégicos da contabilidade gerencial. Isso pode ser observado a partir da apresentação dos seus objetivos e finalidades. Para Horngren, Foster e Datar (2000), o objetivo da contabilidade gerencial, dentre outros é fornecer informações para formulação das estratégias gerais, implicando numa perspectiva de longo prazo. Além disso, alertam para o fato de que as informações gerenciais não são apenas utilizadas pela administração interna da empresa, sendo cada vez mais partilhadas com clientes e fornecedores.

O primeiro a evidenciar o termo contabilidade gerencial estratégica foi Simmonds (1981 citado por GUILDING; CRAVENS; TAYLES, 2000, p. 116) que a define como “a provisão e análise de dados da contabilidade gerencial sobre um negócio e os seus competidores para uso no desenvolvimento e monitoramento da estratégia de negócio”.

A Contabilidade tem evoluído juntamente com os momentos econômicos vivenciados pela humanidade ao longo de sua história. Partindo dessa percepção, pode-se entender a contabilidade gerencial estratégica como um esforço de profissionais e estudiosos da contabilidade em propiciar novas práticas e teorias que possibilitem informações em tempo e relevância capazes de atribuir maior segurança durante o processo de formulação, planejamento e execução da estratégia procurando participar efetivamente do sucesso empresarial.

Sistemas de Informações

No contexto empresarial, pode-se conceituar os sistemas de informação como aplicativos que organize todos os dados da empresa e os transformem em informações geradas em relatórios, assim os sistemas de informações são utilizados pelas empresas principalmente para agilizar o processo de tomada de decisão, disponibilizando informações oportunas em tempo real aos tomadores de decisão.

Na visão de Oliveira (1998, p. 59): “(...) no desempenho de suas funções como uma das responsáveis pela administração da informação no contexto das corporações empresariais de todos os setores, atividades e finalidades, a controladoria, em nível internacional, procura se caracterizar como um grande banco de dados e informações, para subsidiar as tomadas de decisões para a gestão empresarial e controle das atividades. O objetivo máximo a ser alcançado é produzir a informação certa, para a pessoa certa no momento certo. Analisar a massa de dados, formular diagnósticos os mais precisos e atualizados possíveis, estudar alternativas e gerar relatórios compactos passa a ser, conseqüentemente, a filosofia máxima da moderna controladoria”.

A teoria da informação tem-se tornado cada vez mais importante, pois afeta todos, mas é, em especial, nas organizações quanto a sua eficiência e eficácia devem estar presentes. Para tanto, respostas às questões de como a informação deve ser obtida, gerenciada, processada, disponibilizada, quando, em que momento e para que, conduzem-nos à necessidade da definição de um modelo de informação. Este deverá sustentar a construção de um sistema de informações no processo de gestão que suporta informações necessárias nas decisões, devendo refletir as características próprias de cada empresa, que decorrem de sua relação com seu meio ambiente e de suas relações internas.

Nesse sentido, é necessário, de maneira estruturada, adquirir, acumular e gerenciar um estoque de conhecimento sobre as variáveis externas e internas, que permeiam o relacionamento entre os ambientes externos e internos relacionados aos assuntos de gestão, de maneira estruturada e subsidiando os gestores nas decisões requeridas no processo de gestão. Para isto, o principal mecanismo existente na atualidade é o Sistema de Informação, que tornou possível acompanhar a velocidade e a integração das informações do atual mundo dos negócios, atualmente com maciça utilização das tecnologias de informação.

Segundo Davis e Olson (1985, p. 5-6), é: “(...) um integrado sistema máquina-usuário provendo informações para suportar operações às funções de gerenciamento, análises e tomadas de decisões na organização. O sistema utiliza computadores – *hardwares* e *software* – manuais de procedimentos, modelos para análises, planejamento, controle e tomadas de decisões e banco de dados”.

Na qualidade de principal cliente dos sistemas de informação operacional existentes nas entidades, e como fornecedor de informações aos processos decisórios empresariais, cabe à controladoria papel relevante nas atividades de desenvolvimento e implantação de um sistema de informações da empresa. Esse papel justifica-se à medida que um adequado conhecimento da realidade empresarial, em seus aspectos técnico, econômico-financeiro e político, aliado ao conhecimento e domínio das técnicas de implementação e utilização de recursos que permitam a um eficaz posicionamento da Controladoria no ambiente empresarial.

Nash e Roberts (1984) definem o sistema de informações global de uma empresa da seguinte maneira: (...) o sistema de informações é uma combinação de pessoas, facilidades, tecnologias, mídias, procedimentos e controles, com os quais se pretende manter canais de comunicações relevantes, processar transações rotineiras, chamar a atenção dos gerentes e outras pessoas para eventos internos e externos significativos e assegurar as bases para a tomada de decisões inteligentes.

“O desenvolvimento de sistemas e metodologias que proponham modelos gerenciais que otimizem o desempenho das empresas por meio de seu sistema de gestão e informação é a contribuição esperada dos contadores, para aproximar a contabilidade das necessidades atuais do mundo dos negócios” (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2004, p. 41).

Portanto, para apoiar todo o processo de planejamento, execução e controle das atividades operacionais de uma organização, é necessária a existência de um bom sistema de informações gerenciais que gere informações rápidas, precisas, úteis e oportunas.

MÉTODO DE PESQUISA

Objetivos da Pesquisa

Este artigo teve como objetivo evidenciar a importância da contabilidade e da função do *controller* na estruturação da controladoria estratégica e na organização de um sistema integrado de informações gerenciais que visem dar suporte as etapas do processo de gestão. Como objetivos específicos foram definidos: Missão da Controladoria e a Função de *controller*; Controladoria Estratégica e a Gestão Empresarial; Aspectos Inerentes a Contabilidade Gerencial e à Contabilidade Financeira e o Sistema de Informações no Contexto da Controladoria.

Técnicas e Procedimentos Adotados

Para o desenvolvimento deste estudo foi utilizada a metodológica de pesquisa bibliográfica buscando apresentar as principais características de Controladoria de Gestão, Controladoria – Teoria e Práticas, Controladoria Estratégica, Sistema Integrados de Gestão, Sistema de Informações Contábeis e de Gestão, Controladoria – seu papel na administração de empresas, Contabilidade Gerencial voltado à missão de atender aos propósitos de identificar através da literatura o conhecimento sobre a estruturação da controladoria e as obrigações do profissional deverá exercer no exercício de sua profissão.

DESENVOLVIMENTO DO ESTUDO

Missão da Controladoria e a Função de *Controller*

A Controladoria é a unidade administrativa dentro da empresa que, através da Ciência Contábil e do Sistema de Informações de Controladoria é responsável pela coordenação da gestão econômica do sistema empresa. Cabe a Controladoria o processo de assegurar a eficácia da empresa, mediante o controle das operações e seus resultados planejados. Controlar, informar, influenciar, para assegurar a eficácia empresarial nunca

é uma posição passiva, mas ativa, sabendo da responsabilidade que tem a controladoria de fazer acontecer o planejado.

A Controladoria, como asseguradora da eficácia empresarial, é uma atividade absolutamente comprometida com os resultados da entidade e tem como missão suportar todo o processo de gestão empresarial por intermédio de seu sistema de informação, que é um sistema de apoio à gestão. O sistema de informação de Controladoria é integrado com os sistemas operacionais classificado em duas grandes áreas: os sistemas de informação de apoio às operações, que privilegiam as informações necessárias ao planejamento, execução e controle das atividades operacionais; e, os sistemas de informações de apoio á gestão, que têm por objetivo o controle econômico da empresa.

As constantes mudanças tecnológicas, a globalização dos mercados e o crescimento relacionamento com o mercado exterior implicam, para as empresas, demanda por mão-de-obra cada vez mais qualificada para a inovação contínua e para o crescimento da produtividade e da qualidade. O papel do *Controller*, segundo a obra de Nakagawa (1993, p. 13), relaciona as palavras Controladoria e *Controller*: (...) Os modernos conceitos de Controladoria indicam que o *Controller* desempenha sua função de controle de maneira muito especial, isto é, ao organizar e reportar dados relevantes, exerce uma força de influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa.

Para o Conselho Federal de Contabilidade, em sua Resolução nº 560-83, que dispõe sobre as prerrogativas profissionais, afirma que a Contabilidade como ciência social ou aplicada, com objeto e objetivos próprios, detalha em sua Resolução nº 750, o conteúdo sobre o exercício profissional, em seu artigo 2º, que uma das funções típicas do profissional da Contabilidade é a de *controller*.

(...) exercendo qualquer tipo de função. Essas funções poderão ser as de analista, assessor, assistente, auditor interno ou externo, conselheiro, consultor, controlador de arrecadação, controller, educador, escritor ou articulista técnico, escriturador contábil ou fiscal, executor subordinado, fiscal de tributos, legislador, organizador, perito, pesquisador, planejador, professor ou conferencista, redator, revisor.

As atribuições privativas dos profissionais da Contabilidade, explicitadas no artigo 3º, não deixam qualquer dúvida quanto à inclusão dos elementos essenciais pertinentes ao exercício das funções normalmente compreendidas no setor de Controladoria, com vistas à preparação e ao controle de decisões.

O papel do *controller* é o de monitoramento do plano de ação da empresa, fazendo a avaliação coordenada da atuação de todos os gestores, sempre com o foco no desempenho e resultados, global e setorial. É importante ressaltar que ele não é responsável pelo alcance dos resultados planejados, tendo como sua tarefa manter o executivo informado sobre os rumos que ela deve tomar, aonde pode ir e quais os caminhos que devem ser seguidos. Os gestores é que o são pela geração dos resultados de cada uma de suas áreas. A Controladoria cabe o monitoramento desses resultados em relação aos números planejados. A sua função é de apoio, mas não da responsabilidade final pela obtenção dos resultados setoriais. Podemos dizer, então, que ela não toma decisões operacionais, exceto as necessárias para condução de sua área de atividades.

Peleias (2002) procura resumir as funções de *controller*: (...) podemos dizer que hoje é a Controladoria a grande responsável pela coordenação de esforços com vista à otimização da gestão de negócios das empresas e tal criação, implantação, operação e manutenção de sistemas de informação que dêem suporte ao processo de planejamento e controle.

Administrar um negócio hoje em dia é uma complexidade significativa, o *controller* ao aceitar esse desafio tem que reconhecer que é um indivíduo versátil, com extrema habilidade e liderança, sabendo trabalhar e se relacionar com as pessoas e saber ser e executar a função com conhecimento, disciplina e convicção. O conceito por trás deste profissional é o de servir sendo um perito na arte de análise e síntese para estar sempre disponível aos executivos sabendo delegar e não se atentar somente aos detalhes, mas pensando nos problemas mais importantes que a empresa como um todo pensa em solucioná-los.

Controladoria Estratégica e a Gestão Empresarial

A atual competitividade dos negócios e as constantes mudanças nos diversos ambientes das empresas exigem a maximização do desempenho e do controle empresarial. Nesse sentido, a Controladoria exerce papel preponderante na empresa,

apoiando os gestores no planejamento e controle de gestão, pela manutenção de um sistema de informação que permita integrar as várias funções e especialidades.

Ao se falar de Controladoria pressupõe que o profissional contábil possa exercer este papel junto com os demais gestores de uma entidade que tem esta responsabilidade. Uma das funções básicas da Controladoria é comparar os resultados gerados pela atividade com os que haviam sido projetados, para isso é necessário o pleno conhecimento de toda a organização, dos objetivos e da forma que se pretende alcançá-los.

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

Desta forma, o *controller* é imprescindível que faça parte da estratégia administrativa, uma vez que o seu sistema de informações deverá ser alinhado com as estratégias organizacionais e de negócios. Planejar é uma estratégia para aumentar as chances de sucesso de uma empresa em um mundo de negócios que muda constantemente assim os planos estratégicos não são mais garantia de sucesso. O foco da Controladoria Estratégica é o Planejamento Estratégico.

Para facilitar o entendimento do processo de planejamento e controle de uma empresa, a Controladoria desenvolveu a visão do modelo de gestão. Através dele podemos identificar a razão de ser de uma organização e contribuir para a eficiência e eficácia de suas operações, assegurando sua continuidade no negócio e geração de resultados e empregos. O termo gestão significa gerir, gerenciar, administrar. Administrar é planejar, organizar, dirigir e controlar recursos, visando atingir determinado objetivo. Segundo Catelli (2009), gerir é fazer as coisas acontecerem e conduzir a organização para seus objetivos.

O modelo de gestão representa os princípios básicos que norteiam uma organização e serve como referencial para orientar os gestores nos processos de planejamento, tomada de decisões e controle. Este tem por finalidade permitir à empresa alcançar os seus resultados dentro de um conjunto coordenado de diretrizes, para atingir metas e objetivos explicitados na visão empresarial, observando sempre o conjunto de crenças e valores dos executivos da empresa.

O processo de desenvolvimento, estruturação e implementação de um modelo adequado para a gestão das empresas não é uma tarefa simples nem deve ser visto como fruto de acomodação natural das coisas. Pelo contrário, exigirá sempre profundo trabalho de reflexão e planejamento estruturado para se obter êxito nessa missão.

A gestão empresarial é responsável pela eficiência e eficácia do sistema empresa e caracteriza-se pela atuação em âmbito interno da empresa e visa otimizar os recursos e o desenvolvimento de todas as atividades necessárias para a continuidade e desenvolvimento da empresa. O modelo de gestão, o processo de gestão e os sistemas de informações da empresa são elementos fundamentais para assegurar a eficácia dos gestores e conseqüentemente da empresa.

O processo de gestão configura-se a partir das definições do modelo de gestão da empresa e por isso assume diversas formas na realidade das organizações. O processo de gestão é responsável por assegurar que as decisões tomadas conduzam a empresa aos resultados efetivamente planejados, remetendo ao cumprimento da missão, assegurando a continuidade da organização. Este não se limita ao planejamento, inicia-se a partir dele e incorpora todas as etapas da execução das atividades, bem como do controle da execução das atividades. O controle, por sua vez, não se limita a eventos passados, mas deve permitir controles antecedentes e posteriores aos eventos realizados.

O Planejamento estratégico é a fase inicial do processo de gestão, onde a empresa formula ou reformula suas estratégias empresariais. Sendo uma etapa de análise conjunta dos ambientes externo (para identificação de oportunidades e ameaças) e interno (para identificação de pontos fortes e fracos); objetiva a definição de diretrizes estratégicas que assegurem o cumprimento da missão da empresa. O planejamento estratégico é um processo lógico e sistemático que se preocupa com os efeitos futuros das decisões tomadas no presente e se inicia, muitas vezes, com a avaliação atual da empresa comparada com desempenhos passados, fazendo-se a partir daí projeções que levam em conta cenários alternativos mais prováveis no futuro.

O Planejamento operacional subdivide-se em pré-planejamento, planejamento de médio/longo prazo e planejamento de curto prazo, com objetivos, processos, produtos e requisitos específicos. É uma fase onde são definidos os planos, políticas e objetivos operacionais da empresa e tem como produto final o orçamento operacional. É uma etapa de detalhamento das alternativas selecionadas no pré-planejamento operacional, relacionada a recursos, produtos, volumes preços e outras variáveis, sendo uma

programação elaborada no momento mais próximo da realização dos eventos, com base no conhecimento mais seguro das variáveis envolvidas.

A fase de execução é onde as ações são implementadas e surgem as transações realizadas, ou seja, nessa etapa procura-se alcançar os objetivos e metas estabelecidos no planejamento operacional de curto prazo. São bases para a execução das operações, o plano operacional de curto prazo aprovado e os sistemas de apoio à execução das operações, a execução deve estar em coerência com o planejamento e programado. O controle é a fase que assegura a correção do rumo, com apoio das análises e avaliações de resultados e desempenhos. Esse processo contempla a comparação entre os resultados planejados e os realizados, proporcionando a identificação dos desvios evidenciando suas causas e indicando as correções necessárias.

Para que seja implementado o controle é necessário; o apoio de um sistema de apuração de resultados comparativo e consistente, envolvimento e participação dos gestores. A integração dos sistemas de informações ao processo de gestão determina a eficácia dos mecanismos de autocontrole e *feedback*, que constituem requisitos para que o sistema empresa mantenha-se no rumo dos resultados desejados, que são alcançados por intermédio de informações gerenciais. Esta integração é capaz de assegurar que os gerentes tenham o suporte necessário de informações para que a análise das atividades previstas nas etapas que caracterizam seu processo de tomada de decisões seja feita de modo que os recursos da empresa sejam utilizados com eficiência e eficácia.

A contabilidade caracteriza-se principalmente, por ser a ciência do controle. A função contábil na empresa, e conseqüentemente, sua grande importância implicam um processo de acompanhamento e controle que transcorre em todas as fases do processo decisório e de gestão e, seguramente, as etapas de planejamento. Nesse sentido, a contabilidade está presente controlando e avaliando dentro do processo de planejamento estratégico, são os subsistemas contábeis de informação ficando presente em todas as etapas de processo de gestão, seja nas fases de planejamento, execução ou controle.

Aspectos Inerentes a Contabilidade Gerencial e à Contabilidade Financeira

A contabilidade tem sido, nos últimos anos, questionada a respeito das informações prestadas para a gestão das empresas. Frequentemente, a informação contábil é reduzida aos aspectos financeiros e fiscais, sendo estes procedimentos

parametrizados por normas e legislações tributárias, as quais fazem com que os relatórios sejam passíveis de comparação entre empresas. Para Glautier e Underdown, apresentam uma evolução histórica da Contabilidade, que, contribui para o estabelecimento das funções contábeis e de controle, bem como do permanente processo evolutivo da Ciência da Contabilidade ou Controladoria.

Para Padoveze (2009, p. 9), alguns teóricos são radicalmente contra a divisão atualmente estabelecida entre Controladoria Gerencial e Contabilidade Financeira. A Contabilidade Financeira, que podemos denominar de Contabilidade Tradicional, é entendida basicamente como o instrumental contábil essencial para a emissão dos relatórios para usuários externos e necessidades regulamentadas. A contabilidade gerencial é vista principalmente como fornecedora de informações para os usuários internos da empresa.

Esses teóricos deixaram claro que, sendo a Ciência Contábil a ciência do controle econômico, ela só poderia ser restringida pelos aspectos econômicos que traduzem a verdade dos fatos (os eventos econômicos contábeis). Assim, cada evento econômico deve ser identificado, mensurado e informado pela Contabilidade na exata dimensão em que reflete a realidade da transformação patrimonial, já que o evento econômico é provocar uma variação no patrimônio.

Desta maneira, regras ou princípios contábeis que violentem a mensuração econômica adequada não deveriam existir. Nesse sentido, não haveria necessidade da existência de duas variantes de informações contábeis: as baseadas nos princípios contábeis, obrigando a determinados conceitos de mensuração, e as gerenciais, que devem refletir adequadamente o valor da empresa sob aspectos econômicos. Mas, na realidade de mercado é outra. Fatores importantes como: normalização, necessidades auditorias externas etc. têm levado as empresas à necessidade de sistemas de informações que permitam atender às necessidades legais e sociais, através da Contabilidade Financeira, bem como sistemas de informações que privilegiem as necessidades internas da administração.

Os métodos da contabilidade financeira e da contabilidade gerencial foram desenvolvidos para diferentes propósitos e para diferentes usuários das informações financeiras. Existem inúmeras similaridades e áreas de sobreposições entre os métodos da contabilidade financeira e da contabilidade gerencial.

A Contabilidade gerencial é relacionada com o fornecimento de informações para os administradores, isto é, aqueles dentro da organização e que são os responsáveis pela direção e controle de suas operações. Sendo ligada diretamente a informação de planejamento, controle, avaliação de desempenho e tomada de decisões.

A contabilidade financeira está relacionada com o fornecimento de informações para os acionistas, credores e outros que estão fora da organização. A contabilidade financeira está vinculada aos princípios de contabilidade, sendo objeto de muita crítica, uma vez que nem todos os princípios utilizados são necessariamente vistos como os mais corretos em nível conceitual. Nesse sentido, a Contabilidade Financeira, apesar de cumprir o seu papel regulamentar, é tida como “fraca” conceitualmente, para fins de gerenciamento empresarial, e até indutora de erros na gestão empresarial.

Desta forma, alguns entendem que a verdadeira Contabilidade, que realmente auxilia os gestores empresariais, é a Contabilidade Gerencial. Nessa linha de raciocínio, entende-se que a Contabilidade Financeira é uma ciência diferente da Contabilidade Gerencial, que seria outra ciência e que receberia o nome de Controladoria. Assim, pode se resumir a Contabilidade Financeira ou tradicional nos seguintes pontos: vinculada aos princípios fundamentais de contabilidade; para fins fiscais; para fins societários e regulatórios; escrituração e mensuração em moeda corrente.

Para entendimento de Padoveze (2009, p. 10), esses dois segmentos da Contabilidade fazem parte de um todo só, que é a Ciência Contábil, que nasceu para gerar informações para controle e tomada de decisão sobre empreendimento comerciais e de quaisquer outras entidades. Portanto, a contabilidade financeira, é um subsistema do sistema de informação Contábil, que nasce da necessidade de controle, no sentido mais amplo possível, das operações empresariais ou de qualquer entidade.

A ciência contábil é ampla e está acessível à gestão empresarial em todos os seus segmentos, sendo esta a verdadeira missão da contabilidade. Classificar a contabilidade financeira dos princípios contábeis geralmente aceitos como uma ciência diferente de uma suposta contabilidade gerencial é desconhecer os fundamentos da ciência e das teorias contábeis. Cabe à controladoria, como unidade administrativa e órgão de linha, efetivar a utilização do conjunto completo da ciência contábil dentro das entidades. O conjunto completo da Ciência Contábil compreende a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial, que devem ser realizadas dentro das entidades de maneira

completa e eficaz, de forma concomitante, pelo responsável pela controladoria, o *controller*.

Reconhece-se que os fundamentos da contabilidade financeira diferem em muitos aspectos dos fundamentos da contabilidade gerencial, e, em muitas situações, são conflituosos, até adversos. Desta maneira, impõe-se ao profissional responsável pela controladoria uma atuação que consiga transitar entre esses dois conjuntos diferentes de necessidades de informações, sempre tendo como foco a otimização dos resultados e a máxima eficácia operacional.

Sistema de Informações no Contexto da Controladoria

Pode-se definir sistema de informações um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros agregados a uma sequência lógica para o processamento dos dados e tradução em informações, permitindo as organizações o cumprimento de seus objetivos principais. A informação é a base e o resultado da ação executiva. A partir desta constatação, é preciso empreender esforços para suprir os gestores com ferramentas que permitam o planejamento, o registro e o controle das decisões tomadas em cada fase do processo de gestão.

Para assegurar o cumprimento da missão e sua continuidade, os gestores, na condução das atividades empresariais, de acordo com a estrutura definida pelo processo de gestão, que corresponde às fases de planejamento, execução e controle, e cuja característica é demandar uma sucessão de tomadas de decisões devendo ser as melhores possíveis e adequadas. As decisões dizem respeito aos diversos eventos, como comprar, estocar, produzir, vender, aplicar, captar, etc. e estarão sendo apoiadas por modelos de decisão aderentes à realidade físico-operacional. Para tanto, devem estar disponíveis dados, informações e dispositivos que permitam a simulação e a escolha da melhor alternativa entre as elencadas.

Neste contexto, está inserida a contabilidade sendo a única especializada em avaliar economicamente a empresa e seus resultados, todas as ações terminam por convergir para o sistema de informação contábil, que é um sistema de avaliação de gestão econômica. Analisando o fluxo de informações dentro da empresa, verifica-se que, em linhas gerais e de alguma forma e em algum momento, todas as informações existentes ou geradas na empresa terminam por convergir para a contabilidade, para o

processo de mensuração dos eventos econômicos a que elas pertencem. A contabilidade, através de sua metodologia de registro de lançamentos, mensura os eventos econômicos, classifica-os e incorpora-os ao seu sistema de informação, fazendo seu papel de controle e avaliação econômica do sistema empresa.

Segundo Martin (1989), pronunciando-se sobre o assunto afirmam: (...) A informação é o componente básico das decisões, e a contabilidade é um sistema de informações especializado, de base financeira, que possibilita aos usuários alocações mais eficiente dos recursos sob sua responsabilidade. A contabilidade não é, pois um sistema que encontra finalidade em si mesmo, existe para que os tomadores de decisão a utilizem. O ponto fundamental que se destaca aqui é que as atividades contábeis (coleta, processamento e comunicação da informação) devem estar voltadas ao interesse do usuário e suas decisões.

Para que a controladoria possa coletar, analisar, classificar e divulgar as informações úteis no processo decisório das corporações é necessário à existência de um sistema específico para tais finalidades. A controladoria sendo a responsável pelo sistema de informação contábil da empresa e sua missão é assegurar o resultado da companhia, assim, ela deve atuar fortemente em todas as etapas do processo de gestão da empresa, sob pena de não exercer sua função de controle e reporte na correção do planejamento.

A definição de quais informações deve constar no sistema de informação contábil parte das necessidades informacionais da alta administração da empresa, que são, em última instância, os responsáveis pelo sistema empresa. Isso será feito através de um processo interativo de definição de objetivos pela administração, bem como da influência do gestor do sistema, que é especialista e o conhecedor da ciência contábil.

O sistema de informação contábil ou o sistema de informação de controladoria é o meio que o contador geral, contador gerencial ou o *controller* utilizarão para efetivar a contabilidade e a informação contábil dentro da organização, para que a contabilidade seja utilizada em toda a sua plenitude.

A CVM-IBRACON-IPECAFI resumiu a conceituação mais importante para entendermos os objetivos e a abrangência do Sistema de Informação Contábil Gerencial, que segue: (...) A contabilidade é, objetivamente, um Sistema de Informações e Avaliação destinado a prover usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de

contabilização. Os objetivos da Contabilidade, pois, devem ser aderentes, de alguma forma explícita ou implícita, àquilo que o usuário considera como elementos importantes para seu processo decisório.

O atual ambiente tecnológico tem apresentado como solução para a maior parte dos sistemas de informação necessários para as empresas o conceito de Sistema Integrado de Gestão Empresarial (SIGE). São assim denominados os sistemas de informações gerenciais, que têm como objetivo fundamental a integrar, consolidar e unificar todas as informações necessárias para a gestão do sistema empresa.

Estes sistemas unem e integram todos os sistemas operacionais e os sistemas de Apoio à Gestão, através de recursos da tecnologia de informação, de forma tal que todos os processos de negócios da empresa possam ser visualizados em termos de um fluxo dinâmico de informações que decorrem todos os departamentos e funções. O Sistema de Informação Contábil deverá estar completamente integrado ao Sistema de Gestão empresarial. Com base nessas definições, apresenta-se o significado de Sistema de Informações Gerenciais (SIG) é o processo de transformação de dados em informações, que são utilizadas na estrutura decisória da empresa como ferramenta que possibilitam a sustentação administrativa para aperfeiçoar os resultados esperados.

Os sistemas de informações gerenciais trazem benefícios para a empresa, à medida que otimizam o processo de gestão, reduzem os custos das operações, permitem a melhoria no acesso a informações, a rapidez na tomada de decisões, o aumento da produtividade e eficiência das gestões, a tomada antecipada de decisões e a melhoria dos resultados econômicos, financeiros e operacionais. Este sistema tem por objetivo fornecer condições para que os resultados reais das operações sejam apurados e comparados com os orçados. Isso é possível pela integração de padrões e orçamentos (que fornecem os resultados previstos dentro de determinado nível de atividade) e contabilidade (que fornece os resultados efetivamente alcançados).

Para que toda a informação seja processada de maneira rápida, integrada e precisa, surgem *softwares* de gestão empresarial, tornando a informação contábil a principal base para a tomada de decisões. A grande vantagem da implantação de um bom sistema de informação gerencial com a utilização de softwares de gestão empresarial é que esse sistema supre necessidades fiscais e necessidade de informações gerenciais para tomada de decisão conforme o modelo de gestão adotado em cada administração.

Destaca-se que uma das principais necessidades informativas para o modelo de decisão dos gerentes é a existência de padrões, que refletem as políticas, diretrizes e objetivos da empresa, parametrizam adequadamente seu processo de tomada de decisões, tanto em nível de elaboração e aprovação de planos, quanto em nível de controle das atividades de execução. Concluímos que a compatibilização entre as políticas e o sistema de informações de uma empresa pode contribuir, definitivamente, para a eficácia das ações dos gerentes.

Considerações Finais

A controladoria é um segmento da contabilidade que surgiu para ampliar e disseminar o entendimento sobre gestão, assim a contabilidade é uma ferramenta fundamental com finalidade de assegurar o controle do patrimônio e ser o centro de todas as informações indispensáveis para gestão de negócios, necessitando de um monitoramento realizado através do *controller* ou o próprio contador. Este profissional deve estar preparado para prestar a consultoria ou assessoria necessária à gestão, devendo exercer influencia junto aos demais gestores pelo conhecimento da ciência e da gestão econômica reportando informações corretas e oportunas, sendo fator decisivo para manterem a competitividade desejada.

A função de *controller*, mais precisamente na última década no Brasil, passou a ter relevância no meio acadêmico e no mercado de trabalho sendo uma das atividades mais valorizadas, pois procura-se profissionais especializados, com visão voltada ao gerenciamento da gestão, planejamento estratégico e conhecimento da ciência contábil além das habilidades pessoais de liderança, disciplina e confiança, desta forma, o profissional requer conhecimento da legislação, da atividade operacional com interação total com a organização. Para acompanhar a dinâmica do processo de gestão o *controller* deverá ter uma visão ampla, atuando e controlando todas as áreas da organização através de recursos de sistemas de informações onde o planejamento estratégico garante o principal objetivo da entidade, a continuidade empresarial.

Para implantação da controladoria, seja como órgão formal ou uma reunião de conceitos, para qualquer entidade empresarial é preciso desenvolver sua base observando os objetivos e metas da organização, analisando as experiências internas e obter profundo conhecimento sobre as atividades operacionais, pois sua missão é

garantir a continuidade otimizando seus resultados econômicos, assim o *controller* deverá estruturar um adequado sistema de informação econômico-financeiro para gerenciar os resultados obtidos consolidando com a visão estratégica, utilizando recursos da tecnologia da informação para aprimoramento da informação gerencial e controle contínuo sobre todas as suas operações, garantindo que as informações geradas sejam válidas e relevantes para o processo decisório.

Assim o *controller* possui um papel fundamental no processo de conscientização da importância da contabilidade como ferramenta de apoio administrativo e gerencial no processo de tomada de decisão, na construção de um sistema de informações gerenciais confiáveis e rápidas, procurando constantemente melhorias e inovações com base no conhecimento contábil, contribuindo para uma maior eficiência e eficácia na gestão dos negócios, uma melhor qualidade nas operações, garantindo que as ações corretivas detectadas sejam efetivamente implementadas, atendendo às necessidades da organização definidos no modelo de gestão aprovado pelos gestores baseado no modelo de gestão empresarial. O *controller* é o gestor desse sistema, na qualidade de principal executivo de informações da empresa.

Finalmente, cabe recomendar à todas as empresas que querem obter sucesso e rentabilidade na gestão dos negócios, a utilização da Contabilidade como centro de informações para utilização na Controladoria como instrumento de gestão. A utilização desta ferramenta proporciona apoio a todas as atividades da empresa. O atual cenário de negócios, a globalização da economia exige que a empresa que deseja sobreviver no mercado, deve dispor de instrumentos de controle consistentes em todos os níveis de informações para adequado suporte e apoio aos processos de gestão da entidade e profissionais de contabilidade com visão proativa, voltada para o futuro que possuem um objetivo pessoal maior, a realização profissional e total dedicação à profissão.

Referências Bibliográficas

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas, 2001.

ARTIGONAL. *A importância da Contabilidade para as funções administrativas: RH, administrativo, financeiro, marketing e administração da produção*. Disponível em: www.artigonal.com. Acesso em 12 jan. 2012.

ARTIGONAL. *O controller dentro das organizações*. Disponível em: www.artigonal.com. Acesso em 26 jan. 2012

BEUREN, Ilse Maria; MOURA, Verônica de Miglio. O papel da controladoria como suporte ao processo de gestão empresarial. *Revista Brasileira de Contabilidade*, p. 60, nov/dez. 2000.

BRITO, Osias. *Gestão de riscos – uma abordagem orientada a riscos operacionais*. São Paulo: Saraiva, 2007.

CATELLI, Armando. *Controladoria uma abordagem da gestão econômica – GECON*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CRCRS – Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. *A contabilidade e a controladoria, tema atual de relevância para a profissão contábil*. Porto Alegre, 2005.

CORNACHIONE Jr., Edgar Bruno. *Sistemas integrados de gestão*. São Paulo: Atlas, 2001.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. *Controladoria – teoria e prática*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 1998.

MARTINS, Eliseu. Os desafios da controladoria e contabilidade estratégica. *Anefac*, n. 7, p. 8, jul. 1998.

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

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

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ Jr., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. *Controladoria estratégica*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ Jr., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. *Controladoria estratégica*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ Jr., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. *Controladoria estratégica*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Contabilidade gerencial – um enfoque em sistema de informações contábeis*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Controladoria estratégica e operacional*. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Sistemas de informações contábeis*. São Paulo: Atlas, 1998.

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

PEREZ Jr., José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sérgio Paulo Cintra. *Controladoria de gestão*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

SCHIER, Carlos Ubiratan da Costa. *Controladoria como instrumento de gestão*. Curitiba: Juruá, 2005.

SALAZAR, José Nicolas Albuja; BENEDICTO, Gideon Carvalho de. *Contabilidade financeira*. 1. ed. São Paulo: Thomson Learning, 2004.