

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**O PAPEL DA CONTROLADORIA
NO PROCESSO DECISÓRIO**

GILCEU FERREIRA

FLORIANÓPOLIS (SC), AGOSTO/2000

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**O PAPEL DA CONTROLADORIA
NO PROCESSO DECISÓRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso submetido aos Departamento de Ciências Contábeis do Centro Sócio Econômico, da Universidade Federal de Santa Catarina, para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

ACADÊMICO: GILCEU FERREIRA


ORIENTADOR : PROF. JOISSE ANTONIO LORANDI

Florianópolis (SC), Agosto/2000

O PAPEL DA CONTROLADORIA NO PROCESSO DECISÓRIO

Autor: Acadêmico Gilceu Ferreira

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média de 9,0... atribuída pela banca constituída pelos professores abaixo nominada.


Prof. Maria Denize Henrique Casagrande, M. Sc.
Coordenadora de Monografia do CCN

Banca Examinadora:


Prof. Joisse Antonio Lorandi, M. Sc.

Presidente


Prof. Marcos Laffin, M. Sc.

Membro


Prof. Jurandir Sell Macedo Jr., M. Sc.

Membro

Florianópolis, Agosto de 2000.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por ter-me propiciado a atingir mais uma etapa de minha existência.

A minha mãe, que esteve sempre comigo, me auxiliando e incentivando para concluir mais uma jornada de minha vida

A minha namorada, que transmitiu todo seu carinho e compreensão principalmente nos momentos mais críticos da realização desta monografia.

A todos meus amigos e colegas acadêmicos que conquistei nesse tempo de convivência durante a minha graduação.

Ao Professor Mestre Joisse Antonio Lorandi que tornou possível a realização deste trabalho, pelo compromisso assumido, pelos ensinamentos e orientação, pelo estímulo e confiança demonstro o meu sincero agradecimento.

Aos Professores do Departamento de Ciências Contábeis, que durante o curso transmitiram seus conhecimentos para minha formação profissional e evolução pessoal.

Enfim, a todas as pessoas aqui não mencionadas, mas que de alguma forma contribuíram para meu crescimento não apenas profissional mas como pessoa também.

SUMÁRIO

LISTA DE FIGURAS	vi
RESUMO	vii

CAPÍTULO I

1. Introdução.....	01
1.1. Considerações Iniciais.....	01
1.2. Problematização	02
1.3. Objetivos	03
1.4. Metodologia Aplicada	03
1.5. Organização do Estudo.....	05

CAPÍTULO II

2. Revisão Bibliográfica.....	07
2.1. Missão.....	07
2.2. Modelo de Gestão.....	10
2.3. Eficiência e Eficácia.....	13
2.4. Controladoria.....	14
2.4.1. Missão da Controladoria.....	17
2.4.2. Função da Controladoria.....	18
2.4.3. Estrutura da Controladoria	20
2.4.4. Controller.....	23
2.5. Sistema de Informação.....	25
2.5.1. Sistemas de Informação Operacional.....	27
2.5.2. Sistemas de Informação de Apoio à Gestão.....	28
2.6. O Processo Decisório.....	29
2.6.1. Planejamento.....	30
2.6.2. Execução.....	33
2.6.3. Controle.....	33

CAPÍTULO III

3. Controladoria no Processo Decisório.....	36
3.1. Função da Controladoria no Planejamento.....	37
3.2. Função da Controladoria no Controle.....	38
3.3. Função da Controladoria no Sistema de Informação.....	39

CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES.....	42
---------------------------------------	-----------

BIBLIOGRAFIA.....	44
--------------------------	-----------

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Controladoria na organização	20
Figura 2: Estrutura da controladoria	21
Figura 3: Ciclo de Planejamento – Execução – Controle	30
Figura 4: Integração do Sistema de Gestão pelo Sistema de Informação	40

RESUMO

O presente trabalho, de cunho eminentemente teórico, propõe-se a mostrar o papel que a Controladoria exerce no processo decisório para que as empresas alcancem a eficácia empresarial. Foi feita uma revisão bibliográfica com a finalidade de abordar a posição de vários autores sobre o assunto em enfoque, apresentando conceitualmente o modelo de gestão, Controladoria, sua estruturação, a explanação de alguns sistemas de informação utilizados pela mesma e a exposição do processo decisório. Finalmente, o comportamento da Controladoria no processo decisório, foco da investigação, evidenciando sua função no planejamento, no controle e no sistema de informação da empresa, chegando á conclusão que, com uma visão generalista da empresa, seu papel principal é informar, auxiliar e induzir os gestores na tomada de decisão, possibilitando a eficácia empresarial. Dependendo do modelo de gestão a Controladoria pode ser um setor chave de sucesso.

CAPÍTULO I

1. Introdução

Nesta parte inicial do estudo apresentam-se considerações iniciais a fim de justificar o estudo, bem como para apresentar o tema. Em seguida, serão definidos a problematização da pesquisa e os objetivos que se pretende alcançar. Logo após, será exposta a metodologia aplicada seguida da organização do estudo.

1.1. Considerações Iniciais

O dinamismo cada vez maior no mundo empresarial decorrente da sofisticação tecnológica, da abertura de novos mercados em virtude do processo de globalização, da busca cada vez maior de novos produtos e serviços para satisfazer e conquistar novos clientes, bem como obter seguridade diante de tanta concorrência, fez com que as empresas procurassem formas para enfrentar estes desafios, conseguindo também a maximização de seus resultados, tornando-se competitivas e permanecendo neste mercado inconstante.

Como estratégia para tais desafios, algumas empresas possuem um órgão denominado Controladoria que trabalha como coordenador do processo de tomada de decisão e administrador do sistema de informações que lhe serve de alicerce. Função de relevância, pois este órgão trabalha com o processo decisório que compreende planejamento, execução e controle, não apenas no âmbito global, mas também segmentado da empresa. Desta forma, a Controladoria auxilia os diversos setores da empresa para o alcance de suas metas e também a alta administração no que tange às decisões dos rumos da empresa. Entretanto, a abrangência

da Controladoria depende do modelo de gestão implantado em cada empresa, modelo decorrente normalmente das crenças e valores dos principais gestores.

Assim, a Controladoria permite uma visão geral das condições da empresa o que lhe traz um conhecimento do todo da organização. Isto possibilita que muitos problemas de ordem administrativa e de produção sejam identificados no uso dessa estratégia, proporcionando o reconhecimento de prováveis fatores que impedem a produtividade.

Para atingir este propósito, a Controladoria administra o sistema de informações onde busca o apoio e a comprovação de suas decisões e avaliações. Neste sistema estão os padrões, orçamentos e outras fontes de informação que medirão as ações implementadas e aquelas a serem executadas. Utilizando-se deste sistema, a Controladoria obtém informações que orientam seu trabalho dentro da empresa, principalmente no que tange a coordenação do processo de tomada de decisão.

Portanto, evidencia-se a necessidade de um órgão que trabalhe com planejamento e controle e também administre o sistema de informações que serve de suporte do processo decisório. A Controladoria é um órgão que permite a execução destes procedimentos, subsidiando os gestores com informações relevantes e confiáveis para induzir a tomada de decisão, proporcionando a eficácia empresarial.

Neste contexto, o tema desta pesquisa é analisar o papel da Controladoria no Processo Decisório.

1.2. Problematização

A necessidade das empresas dirigirem seus esforços no desenvolvimento de meios capazes de melhorar sua atuação no mercado é atingir a eficácia empresarial, possibilitou o surgimento de órgãos que por terem um alto grau de autonomia e uma visão generalista da empresa, puderam suprir tal necessidade nas empresas.

A Controladoria, quando utilizada dentro daquilo que lhe é atribuído, fornece informações relevantes e confiáveis aos gestores na resolução dos problemas da empresa.

Sendo assim, surge a indagação de quais os principais meios utilizados pela Controladoria no processo decisório para contribuir no sentido de que as empresas atinjam a eficácia empresarial ?

1.3. Objetivos

O objetivo geral da pesquisa é mostrar o papel que a Controladoria exerce no processo decisório para que as empresas alcancem a eficácia empresarial.

Os objetivos específicos são:

- Apresentar conceitualmente o Modelo de Gestão empresarial.
- Abordar conceitualmente a Controladoria e sua estruturação.
- Explanar sobre alguns sistemas de informação utilizados pela Controladoria.
- Apresentar o Processo Decisório.
- Discorrer sobre o comportamento da Controladoria no Processo Decisório.

1.4. Metodologia Aplicada

A metodologia apresenta os procedimentos que são utilizados para que se possa demonstrar os objetivos e responder o problema anteriormente formulados.

O homem é um ser dotado de inteligência o que lhe difere dos demais seres. Por isso, esta característica faz com que o homem tenha a capacidade de buscar o conhecimento que também é fruto de desejo e necessidade para que ele possa responder seus questionamentos, conhecer-se melhor e sobretudo realizar-se a si mesmo.

O progresso da sociedade permite que o conhecimento desenvolva-se e consiga explicar cada vez mais as indagações que norteiam nosso universo.

Sendo assim, BARROS e LEHFELD (1986:48) definem conhecimento como “o resultado de um processo histórico que supõem necessariamente formas progressivas de educação, evolução e desenvolvimento, abrangendo sempre em todas as circunstâncias bio-psico-sociais do homem elementos básicos que o definem como sujeito e objeto.”

Na busca do conhecimento, o homem conhece a realidade, podendo assim repensar, analisar, chegando em conclusões que possam transformar a sua vida e da própria sociedade, contribuindo para o desenvolvimento do conhecimento. Para realizar este processo, utiliza-se de diferentes formas de conhecimento das quais uma delas é a pesquisa. Por isto, segundo LAKATOS e MARCONI (1989:44), “a pesquisa pode ser considerada um procedimento formal com método de pensamento reflexivo que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para se conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais.”

A pesquisa tem como resultado o conhecimento científico onde se pretende encontrar respostas para os problemas e dúvidas criados pela humanidade. Assim, em conformidade com BARROS e LEHFELD (1986:54), “no conhecimento científico há de se grifar a exigência da definição dos problemas que se tem em mira solucionar, porque nesse procedimento está sempre presente a intencionalidade, mediante a qual são definidas certas formas e processos de ação.”

Mediante o que fora exposto, pretende-se através desta pesquisa responder o problema mencionado: quais os principais meios utilizados pela Controladoria no processo decisório para contribuir no sentido de que as empresas atinjam a eficácia empresarial.

A elaboração desta pesquisa tem como resultado uma monografia. Faz-se necessário a sua definição que, de acordo com LAKATOS e MARCONI (1989:150), é “um estudo sobre um tema específico ou particular, com suficiente valor representativo e que obedece a

rigorosa metodologia. Investiga determinado assunto não só em profundidade, mas em todos os seus ângulos e aspectos, dependendo dos fins a que se destina.”

Assim, entende-se que a monografia apresenta o estudo minucioso de um determinado assunto a fim de indicar os objetivos citados e esclarecer a problemática que envolve o tema.

A metodologia utilizada nesta pesquisa para que se atinja tais objetivos será a pesquisa bibliográfica, definida por LAKATOS e MARCONI (1989:45) como o “levantamento de toda a bibliografia já publicada, em forma de livros, revistas, publicações avulsas e imprensa escrita.”

Desta forma, pretende-se através desta metodologia pesquisar nas fontes bibliográficas já publicadas, assuntos que abordem a Controladoria e o seu papel no processo decisório das empresas.

1.5. Organização do Estudo

Este estudo está dividido em três capítulos estruturados da seguinte forma:

No primeiro capítulo, inicialmente serão feitas as considerações iniciais sobre o tema desta pesquisa. Em seguida, apresentar-se-á a problemática do assunto, o objetivo geral e os objetivos específicos que se pretende alcançar. Logo após, será explanada a metodologia aplicada na elaboração da monografia.

O segundo capítulo contém a revisão bibliográfica que está dividida em seis seções para melhor distribuição dos assuntos. Nas primeiras três seções serão abordados a missão empresarial, o Modelo de Gestão, a eficiência e eficácia. Na quarta seção será apresentada a Controladoria e a sua estruturação. A próxima seção trata de focar o sistema de informação utilizado pela Controladoria. Por fim, será explanado o Processo Decisório

O terceiro capítulo apresenta o papel da Controladoria no Processo Decisório. Está dividido em três seções: na primeira seção será apresentada a função da Controladoria no Planejamento. Em seguida, será focado a função da Controladoria no Controle e, na última seção, será abordado a função da Controladoria no sistema de informação.

Ao término, será apresentada as conclusões deste trabalho bem como recomendações para futuras pesquisas sobre este tema.

CAPÍTULO II

2. Revisão Bibliográfica

Nesta parte do trabalho será apresentada a Revisão Bibliográfica sobre o assunto em questão. Inicialmente serão explanados alguns conceitos que surgem no decorrer da pesquisa e que, por isso, merecem um melhor esclarecimento. São eles: missão, modelo de gestão, eficiência e eficácia. A seguir, será abordada a Controladoria no que diz respeito ao seu conceito, sua missão, sua função, sua estrutura e também será dado um enfoque a respeito do controller. Logo após, será exposto sobre o sistema de informação utilizado pela Controladoria. No final, pretende-se explicitar o Processo Decisório que compreende as etapas de planejamento, execução e controle.

2.1. - Missão

A empresa, entendida como um sistema aberto, isto é, em interação constante com o meio, possui diversos objetivos que representam situações desejadas que ela pretende alcançar. Estes objetivos são explicitados por PERROW apud CHIAVENATO (1994:62) como:

- a) Objetivos da sociedade: voltados para o preenchimento de necessidades da sociedade em geral: produção de bens e serviços, manutenção da ordem pública, criação e preservação de valores culturais etc.
- b) Objetivos de produção: voltados para o público que entra em contato com a empresa e definidos em função do consumidor ou usuário: educação, bens de consumo, serviços destinados a empresas etc.
- c) Objetivos de sistema: voltados para a maneira pela qual o sistema (isto é, a empresa) funciona, independentemente dos bens e serviços que ela produz ou dos objetivos daí resultantes: ênfase nos lucros, no crescimento e na estabilidade da empresa.
- d) Objetivos de produtos: voltados para as características dos bens ou serviços produzidos pela empresa: como ênfase sobre qualidade ou quantidade de produtos oferecidos, variedade, estilo, disponibilidade no mercado, originalidade ou inovação dos produtos.

e) Objetivos derivados: voltados para a utilização do poder que a empresa adquiriu através do alcance de outros objetivos: como metas políticas, serviços comunitários, maneiras de influenciar a economia ou empresas concorrentes etc. Como as empresas criam considerável poder que pode ser utilizado para influenciar seus próprios participantes ou o ambiente externo, elas utilizam esse poder independentemente dos objetivos de sistema ou de produtos.

Desta forma, a empresa está norteada por objetivos que são distribuídos em toda a sua estrutura organizacional. O estabelecimento de objetivos é essencial para a empresa pois fornece às pessoas um sentimento específico e adequado ao seu papel na empresa, delimitando as metas que cada um deve perseguir.

Os objetivos podem diferir em seu aspecto temporal, sendo caracterizados de curto, médio e longo prazo; em seu aspecto estrutural, podendo ser direcionados a uma determinada área ou serem ampliados para diversas áreas da empresa. Entretanto, conforme GUERREIRO (1989:155), existe “um objetivo fundamental do sistema empresa, que se constitui na verdadeira razão de uma existência, que caracteriza 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 sua missão.”

Desta maneira, as empresas possuem uma missão que pode ser formalmente definida ou existe de forma implícita ou informal, que delimita a finalidade pela qual fora criada, representando as diretrizes que buscam orientar e integrar os esforços de todas as partes da empresa para seguirem o mesmo caminho.

A missão da empresa fica caracterizada pelas crenças e valores das pessoas, pelo mercado que a empresa pretende atender, por quais produtos e serviços deseja atuar no mercado, pelo seu público alvo. Por isso, conforme cita GUERREIRO (1989:156):

- (...) missão de uma entidade devem ser contemplados, portanto, os seguintes pontos:
- valores fundamentais da entidade
 - produtos e serviços oferecidos
 - mercados de atuação
 - clientela a ser atendida.

Observa-se também que FIGUEIREDO (1995:22) segue a mesma definição apresentada anteriormente afirmando que “missão significa finalidade, objetivo ou propósito básico e permanente da existência de uma empresa. Está sempre ligada ao oferecimento de produtos e serviços para satisfação das necessidades do consumidor.”

Convém ressaltar que no momento de definir a missão da empresa deve haver a preocupação em estabelecer o seu alcance. Uma missão muito ampla tende a tornar-se incerta pois aumentam as ameaças e oportunidades da empresa. Por isso, recomenda-se que haja uma delimitação segura em termos de produto e de mercado. Uma empresa que se diz atuar na fabricação de aparelhos de ar condicionado estabelece um mercado bastante grande. Imagina-se também uma diversidade de tipos de ar condicionado que podem ser fabricados. Por outro lado, caso seja definida a fabricação de ar condicionado para automóveis cria-se um mercado alvo e também ocorre uma definição melhor quanto ao tipo de produto a ser fabricado, ou seja, neste caso a missão da empresa enfatiza melhor o que realmente a empresa produz e em que mercado deseja atuar.

Percebe-se a importância da definição da missão da empresa. Ela deve procurar retratar com lealdade o que a empresa realmente se propõe a fazer a fim de que haja um reconhecimento de todas as pessoas. Deve ainda, propiciar um comprometimento de todos os colaboradores em torno deste objetivo comum. Isto implica que cada um dirija seus esforços e suas decisões observando a missão da empresa.

A missão, as crenças e os valores, inerentes a cada entidade é determinante do Modelo de Gestão que estabelece como a empresa será administrada.

2.2. – Modelo de Gestão

NAKAGAWA (1993:37) define que “Modelo é qualquer representação abstrata e simplificada de objetos, sistemas, processos ou eventos reais.”

Através de um modelo é possível facilitar o entendimento das relações existentes entre os elementos destes sistemas, processos ou eventos tendo em vista que o modelo aparece sob forma de uma representação, ilustrando as idéias que se pretende apresentar.

Por outro lado, de acordo com CATELLI (1999:57):

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

Desta maneira, a gestão poderá ser entendida como administração, por meio do qual procura conduzir de maneira ótima os recursos físicos e humanos da empresa na realização dos objetivos planejados que terão como resultado produtos e/ou serviços.

MOSIMANN (1993:30-31) subdivide a gestão em três vertentes: gestão operacional, financeira e econômica, enfatizando que a gestão econômica consolida as demais. Assim, esclarece que:

Gestão Operacional volta-se para a execução dos trabalhos, em busca de uma linha de produto/serviço de cada atividade, de forma mais eficiente e racional possível. Preocupa-se com o “modus operandi” de cada área da empresa. A gestão financeira enfatiza os problemas de caixa e liquidez da empresa, de forma a permitir a tomada de decisões em termos de programação financeira. (..) Na gestão econômica procura-se avaliar a forma com a qual a empresa atinge seus resultados econômicos e tem como ponto de sustentação o planejamento e o controle. A gestão econômica consolida as demais, tendo em vista que todas as atividades de uma empresa devem ser voltadas para o resultado econômico da mesma.

O modelo de gestão é definido por CRUZ apud CATELLI (1990:57) como um “conjunto de normas, princípios e conceitos que têm por finalidade orientar o processo administrativo de uma organização, para que esta cumpra a missão para qual foi constituída”

Cada empresa está estruturada com um modelo de gestão que nem sempre está formalizado, mas que pode ser identificado pelos instrumentos, pelas práticas e normas implantadas na empresa. Tal modelo normalmente decorre das crenças e valores de seus principais gestores. Por isso, possui características particulares e inerentes a cada empresa. Entretanto, GUERREIRO (1989:230-231) menciona que esse conjunto de princípios que caracteriza o modelo de gestão deve assegurar:

- a redução de risco do empreendimento no cumprimento da missão e a garantia de que a empresa estará sempre buscando o melhor em todos os sentidos;
- o estabelecimento de estrutura de operação adequada que possibilite o suporte requerido para suas atividades;
- a orientação geral dos esforços por meio de um estilo e de uma filosofia de trabalho que criem atitudes construtivas;
- a adoção de um clima motivador e o engajamento de todos, principalmente dos gestores, em torno dos objetivos da empresa e de suas atividades;
- a aferição se a empresa está cumprindo a sua missão ou não, se foi feito o que se deveria ter sido em termos de produtos, recursos e esforços, e se o que não foi está sendo corrigido ou aperfeiçoado;
- o conhecimento do comportamento das variáveis relativas aos ambientes externo e interno e suas tendências, do resultado da avaliação de planos alternativos de ação e das transações/eventos ocorridos em cada período e identificando onde “as coisas” aconteceram de maneira insatisfatória.

Por isso, embora os modelos possuam características distintas em cada organização, já que são decorrentes de aspectos culturais do ambiente formal e informal em que se insere, a sua implementação deve considerar a série de fatores descrita que busca enfatizar algumas premissas do modelo de gestão adequado que vise a otimização de resultados.

Em suma, o modelo de gestão agrega uma série de diretrizes que definem como cada empresa será conduzida. Tais conceitos são abordados por FIGUEIREDO (1997:30) :

- estilo de gestão;
- processo de gestão;
- os princípios da organização;
- os princípios de comunicação/informação;
- os conceitos e critérios de avaliação dos gestores;
- avaliação de resultados;
- avaliação de desempenho;
- conceitos de accountability;

Desta forma, observa-se que dentro do modelo de gestão encontram-se definições quanto ao estilo de gestão que demonstra como a tomada de decisão está sendo exercida na empresa e como ocorre o relacionamento entre os colaboradores na organização. O processo de gestão que apresenta a forma como ocorre o ciclo planejamento, execução e controle. Os princípios de organização que apresentam a estruturação da empresa, as funções, normas e atribuições de cada setor. Os princípios de comunicação/informação que dizem respeito aos sistemas de informação utilizados pela empresa e outros canais formais e informais de comunicação como por exemplo assembleias, reuniões, seminários, etc. Os critérios de avaliação que apresentam a maneira como os gestores serão avaliados. A avaliação de resultados que se refere a verificação das receitas e custos dos produtos e/ou serviços gerados pela empresa. A avaliação de desempenho que se refere a avaliação de resultados geradas por cada área da empresa. A aplicação da accountability que representa a responsabilidade dos gestores em prestar contas de sua gestão não somente para a estrutura organizacional mas também para o contexto social na qual a empresa está inserida..

Dada a gama de conceitos que fazem parte do modelo de gestão da empresa, convém ressaltar que as diversas áreas da empresa possuem um modelo de gestão específico. “Apesar de bastante influenciado pelo modelo de gestão da empresa em sua totalidade, o modelo de gestão de uma área compreende crenças, valores e definições próprias das atividades especializadas que desenvolve.” CATELLI (1999:58)

Assim sendo, é importante que o modelo de gestão esteja bem definido e disseminado na estrutura empresarial e em sintonia com a missão da empresa. Confirmando estas condições, haverá uma consciência global dentro da empresa que poderá propiciar melhores resultados, ou seja, as atividades realizadas e os esforços despendidos proporcionarão a eficácia e a eficiência empresarial.

2.3. – Eficiência e Eficácia

Os termos eficiência e eficácia podem ser definidos segundo a citação de BIO apud

CATELLI (1999:65) :

Eficácia diz respeito a resultados, a produtos decorrentes de uma atividade qualquer. Trata-se da escolha da solução certa para determinado problema ou necessidade. A eficácia é definida pela relação entre resultados pretendidos/resultados obtidos. Uma empresa eficaz coloca no mercado o volume pretendido do produto certo para determinada necessidade. Eficiência diz respeito a método, a modo certo de fazer as coisas. É definida pela relação entre volumes produzidos/recursos consumidos. Uma empresa eficiente é aquela que consegue o seu volume de produção com o menor dispêndio possível de recursos.

Observa-se que a eficácia está relacionada com a realização dos objetivos propostos, ou seja, com a relação do planejado com o realizado. Quando as metas traçadas atingem o sucesso desejado pode-se dizer que ocorreu eficácia no processo. Por isso, a idéia de eficácia está associada aos fins propostos pela empresa.

A eficiência está relacionada com a maneira certa de fazer as coisas. Isso se reflete quando na execução das atividades ocorre consumo adequado de recursos e com o mínimo de resultados indesejáveis. Por isso, a idéia de eficiência está associada aos meios utilizados para execução das tarefas.

Portanto, pode-se inferir que, para que se tenha eficácia deve-se, entre outras coisas, possuir eficiência na execução das atividades.

A abrangência da eficácia pode ser percebida segundo a citação de MARCOVITCH apud NAKAGAWA (1993:28):

- a) A noção de eficácia é multidimensional e inclui, entre outras, as noções de produtividade e eficiência.
- b) Esta medida contém a preocupação de ver o homem – membro da organização – não exclusivamente como um meio de produção que deve ser mais bem aproveitado, mas como um fim, isto é, ele deve produzir num ambiente desprovido de excesso de tensões e conflitos, de tal forma que possa ter uma vida psíquica saudável, o que implicará maior êxito da organização.

c) Finalmente, esta noção leva em conta não só a estrutura interna da organização, como também o ambiente no qual a organização opera, o que nenhuma das outras medidas de êxito organizacional – a produtividade e a eficiência – consideram.

Percebe-se que a noção de eficácia é ampla, considerando o contexto externo no momento que consolida as expectativas geradas pelos consumidores, acionistas, sociedade, etc., e o interno, quando atinge os objetivos estratégicos e operacionais planejados, bem como quando proporciona às pessoas um ambiente harmonioso para executarem suas atividades.

Finalizando, pode-se concluir, em conformidade com CATELLI (1999:66), que “ (...) uma empresa pode ser considerada eficaz quando cumpre sua missão”. Nota-se que o conceito de eficácia está diretamente ligado com o cumprimento do objetivo comum da empresa que é a sua missão. Como a eficácia está relacionada com fins e eficiência com meios, é importante que haja um trabalho na empresa para propagar esta visão de eficácia e isto faz parte do papel da Controladoria. É preciso que cada participante da empresa tenha esta idéia de fins no sentido de otimizar o processo. Isto inicia-se pelos principais gestores que devem propagar esta idéia para o restante da empresa. Portanto, para que as organizações atinjam esta meta utilizam-se de várias estratégias. A Controladoria, vista como órgão administrativo, é a responsável pela implementação destas estratégias.

2.4. Controladoria

Para MOSIMANN (1993:85),

A Controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques:

- a) como um órgão administrativo com uma missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa e
- b) como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.

Como observa-se, o conceito de Controladoria é apresentado sobre dois enfoques distintos: como órgão administrativo e como área do conhecimento humano. Neste último enfoque existem autores que defendem a Controladoria como uma ciência autônoma que não se confunde com a Contabilidade embora utilize seus conceitos.

“(…) 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 eficiência.” MOSIMANN (1993:85)

Por outro lado, existem autores que definem Controladoria seguindo o mesmo enfoque dado por PADOVESE (1997:30):

“A Controladoria é o ramo da ciência que cuida do patrimônio empresarial, por meio da identificação, mensuração, comunicação e decisão sobre os eventos econômicos, e, portanto é igual a Contabilidade. A Controladoria é o exercício da função contábil em toda a sua plenitude.”

Portanto, esses autores não fazem distinção entre Contabilidade e Controladoria. Afirmam que com a ampliação do campo de atuação da Contabilidade surgiu a Controladoria. Em outras palavras: “(…) a Controladoria pode ser entendida como a Ciência Contábil evoluída.” PADOVESE (1997:25)

É preciso acrescentar que com esta ampliação de atuação, a Controladoria tem um papel fundamental no processo de planejamento e controle.

“CONTROLE pode ser conceituado como um processo pelo qual a administração se certifica, na medida do possível, de que a organização está agindo de conformidade com os planos e políticas traçadas pela administração.” ANTHONY apud IUDÍCIBUS (1978:24)

“PLANEJAMENTO, por sua vez, é o processo de decidir que curso de ação deverá ser tomado para o futuro.” ANTHONY apud IUDÍCIBUS (1978:25)

Desta forma, a Controladoria atua no processo de planejamento auxiliando na formação de objetivos com vistas para o futuro e também no processo de controle acompanhando e informando para a Administração o resultado e o curso das metas e políticas estabelecidas.

Nesta pesquisa, o enfoque que será dado é de um órgão administrativo que se utiliza da base teórica e dos conceitos preconizados na área de conhecimento sobre Controladoria, entendida também como uma atividade decorrente da Contabilidade, para consolidar seu trabalho dentro da empresa.

As atribuições deste órgão dependerão da sua definição considerando o Modelo de Gestão de cada empresa. Isto faz com que seu alcance e suas funções difiram de uma empresa para outra. Entretanto, as atividades deste órgão visam orientar as organizações para que elas atinjam seus melhores resultados, permitindo a sua continuidade no mercado.

“A Controladoria é por excelência uma área coordenadora das informações sobre gestão econômica; no entanto, ela não substitui a responsabilidade dos gestores por seus resultados obtidos, mas busca induzi-los à otimização do resultado econômico.” CATELLI (1999:372)

Esta definição, considerando o papel da Controladoria no planejamento e controle, demonstra que este órgão procura induzir os gestores das diversas áreas da empresa no momento da tomada de decisão a fim de orientá-los com alternativas que tragam os melhores resultados, buscando, desta forma, atingir a eficácia de cada área e da empresa como um todo. A informação e a assessoria prestadas pela Controladoria devem ter influência na tomada de decisão dos gestores no sentido de que esta se efetive em sintonia com os objetivos propostos.

O órgão administrativo Controladoria possui uma missão que guia seus esforços visando auxiliar as empresas na realização de suas metas.

2.4.1. Missão da Controladoria

“A missão da Controladoria é assegurar a eficácia da empresa por meio da otimização de seus resultados.” CATELLI apud PADOVESE (1997:30)

Nota-se que o objetivo comum da Controladoria guia seus esforços no sentido de fornecer o devido suporte para a tomada de decisão procurando com isto atingir a eficácia empresarial e conseqüentemente o cumprimento da missão da empresa. Para que ocorra a otimização de resultados, a Controladoria procura desenvolver seu trabalho através de uma filosofia de atuação, citada por CATELLI (1999:373), que envolve a:

- coordenação de esforços visando à sinergia das ações;
- participação ativa no processo de planejamento;
- interação e apoio às áreas operacionais;
- indução às melhores decisões para a empresa como um todo;
- credibilidade, persuasão e motivação.

Observa-se que este órgão faz a interação com a empresa toda o que lhe permite apoiar e guiar os diversos setores na realização de seus objetivos através de informações confiáveis. Desta maneira, a Controladoria estará contribuindo para que ocorra uma integração nos esforços de todos em prol do objetivo comum da empresa que é a sua missão.

Além disso, de acordo com PEREZ (1997:37), “a missão da Controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa através da definição de um modelo de informação baseado no modelo de gestão.” Isto demonstra que o modelo de gestão serve de base para a determinação do sistema de informações do qual a Controladoria busca suas comprovações e análises. Este modelo também é determinante das atividades pertinentes ao órgão Controladoria.

Portanto, para cumprir sua missão, a Controladoria deve observar o Modelo de Gestão, a fim de que possa estabelecer as funções que irá exercer em cada empresa.

2.4.2. Função da Controladoria

KANITZ apud MOSIMANN (1993:87) estabelece como funções da Controladoria :

- A) Informação – compreendendo os sistemas contábeis e financeiros da empresa, sistemas de pagamentos e recebimentos, folha de pagamento etc.
- B) Motivação – referente aos efeitos dos sistemas de controle sobre o comportamento das pessoas diretamente atingidas.
- C) Coordenação – visando centralizar as informações com vistas à aceitação de planos sob o ponto de vista econômico e à assessoria da direção da empresa, não somente alertando para situações desfavoráveis em alguma área, mas também sugerindo soluções.
- D) Avaliação – com o intuito de interpretar fatos e avaliar resultados por centro de resultado, por área de responsabilidade e desempenho gerencial.
- E) Planejamento – de forma a determinar se os planos são consistentes ou viáveis, se são aceitos e coordenados e se realmente poderão servir de base para uma avaliação posterior.
- F) Acompanhamento – relativo à contínua verificação da evolução dos planos traçados para fins de correção de falhas ou revisão do planejamento.

Portanto, nota-se que a Controladoria agrega importantes funções dentro da empresa: na administração do sistema de informações, definido por NAKAGAWA (1993:62) como “(...) um conjunto de subsistemas de informações interdependentes”, dentro dos quais cita como exemplo os subsistemas de orçamentos, padrões e contábil. A Controladoria trabalha com a elaboração, implantação, organização, interpretação e aprimoramento desses diversos subsistemas de informação que a empresa dispõem.

No aspecto motivação, preocupa-se em explicitar a importância de haver o controle, não como forma de prejudicar ou intimidar os gestores, mas como instrumento que busca orientá-los para obtenção de melhores resultados na empresa. De fato, conforme ANTHONY (1972:10):

A informação por si só não leva a ação. Ação depende de como os gerentes reagem a elas. Gerentes reagem a informações, como elas as percebem-nas, de diferentes formas. Suas reações dependem de suas motivações. Motivação ocorre com o indivíduo; ela é diretamente inerente. Estimulação externa pode influenciar uma motivação pessoal, mas a motivação própria reflete a reação pessoal deste estímulo.

Por conseqüência, no momento em que se cria um ambiente harmonioso para os gestores através do reconhecimento pelo seu trabalho, podendo ser por gestos, palavras ou

prêmios, ou através de incentivos financeiros, educacionais, treinamentos, etc, pode-se provocar a motivação de cada um, pois é algo intrínseco à pessoa. Isto possibilita o alcance de suas metas pessoais, impelindo-as a fazer o que a empresa espera que façam.

Na função coordenação, a Controladoria pretende orientar as diversas áreas da empresa bem como a alta gestão quanto aos problemas existentes, as sugestões de melhoria e outras informações, procurando sincronizar toda a empresa na direção dos objetivos comuns estabelecidos.

Na avaliação, a Controladoria interpreta os dados gerados no sistema de informação e analisa o desempenho dos diversos setores e da empresa como um todo, indicando as áreas problemáticas e aquelas bem administradas, acompanhando também o desempenho dos gestores.

No planejamento, este órgão se propõem auxiliar na formulação das estratégias adotadas pela empresa que formarão o planejamento estratégico, na elaboração e acompanhamento de planos, como o orçamento, que correspondem o planejamento operacional.

O acompanhamento corresponde à função de controle. Ele permite que ocorra uma verificação contínua das atividades realizadas e a sua comparação com o planejamento estabelecido. Permite a correção de falhas e serve de orientação para revisões no planejamento estratégico e operacional.

Dentre as funções descritas, pode-se dar ênfase ao planejamento e ao controle que segundo PADOVESE (1997:30):

A Controladoria tem como função principal a responsabilidade pelo processo de gestão da empresa como um todo (planejamento estratégico, planejamento operacional, programação, execução e controle), ao mesmo tempo em que auxilia subsidiariamente as demais atividades da companhia em seus processos de gestão específicos.

Desta maneira, evidencia-se a importância da Controladoria no processo de gestão da empresa quando atua nos níveis estratégicos e operacionais o que lhe confere importância pois faz a interação com a alta administração e também com os gestores no âmbito operacional da empresa.

A fim de que possa executar suas funções, a Controladoria necessita de uma estrutura que lhe garanta agilidade no seu processo de trabalho. Entre outras coisas, espera-se que obtenha informações confiáveis, possua sistemas de informação projetados de acordo com o modelo de gestão e um grupo de pessoas qualificadas e envolvidas com a missão da Controladoria.

2.4.3. Estrutura da Controladoria

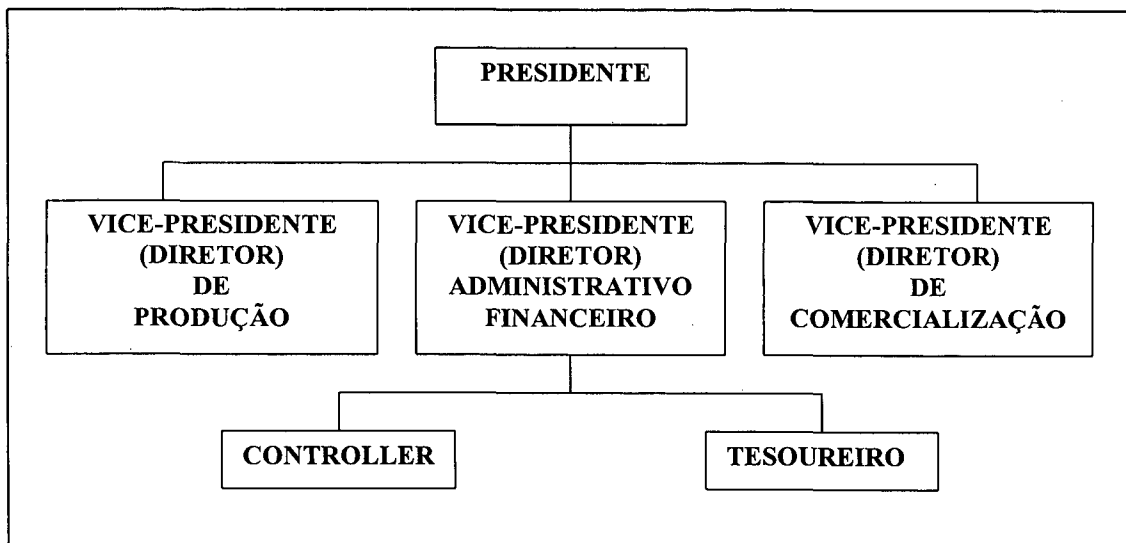


Figura 1: Controladoria na organização
(Fonte: Padovese,1998:109)

A figura 1 apresenta a posição da Controladoria na organização. Normalmente, o órgão Controladoria está subordinado a Diretoria Administrativa Financeira da empresa situando-se como um órgão de linha que possui uma missão específica, objetivos e atribuições

segundo o Modelo de Gestão, isto é, ele tem autoridade de linha sobre seus setores subordinados. Em relação aos outros departamentos, a Controladoria é um órgão de *staff* onde presta assessoria para a alta administração no tocante as decisões empresariais e também aos gestores das diversas áreas da empresa.

De fato, de acordo com HORNGREN et al. Apud PADOVESE (1998:109), “(...) as organizações estão enfatizando a importância de equipes para alcançar seus objetivos. Essas equipes podem incluir tanto a administração de *staff* como de linha, resultando que as tradicionais distinções entre *staff* e linha são menos claras dos que foram a décadas atrás.”

Desta forma, embora a Controladoria seja melhor caracterizada como um órgão de linha no organograma das empresas, funciona ainda como órgão de *staff* para a alta administração e demais áreas da empresa.

Com o intuito de prestar este apoio e poder desempenhar seu papel dentro da empresa, alcançando seus objetivos específicos e cumprir sua missão, a Controladoria pode ser estruturada com de diversos setores, como ilustra a figura 2.

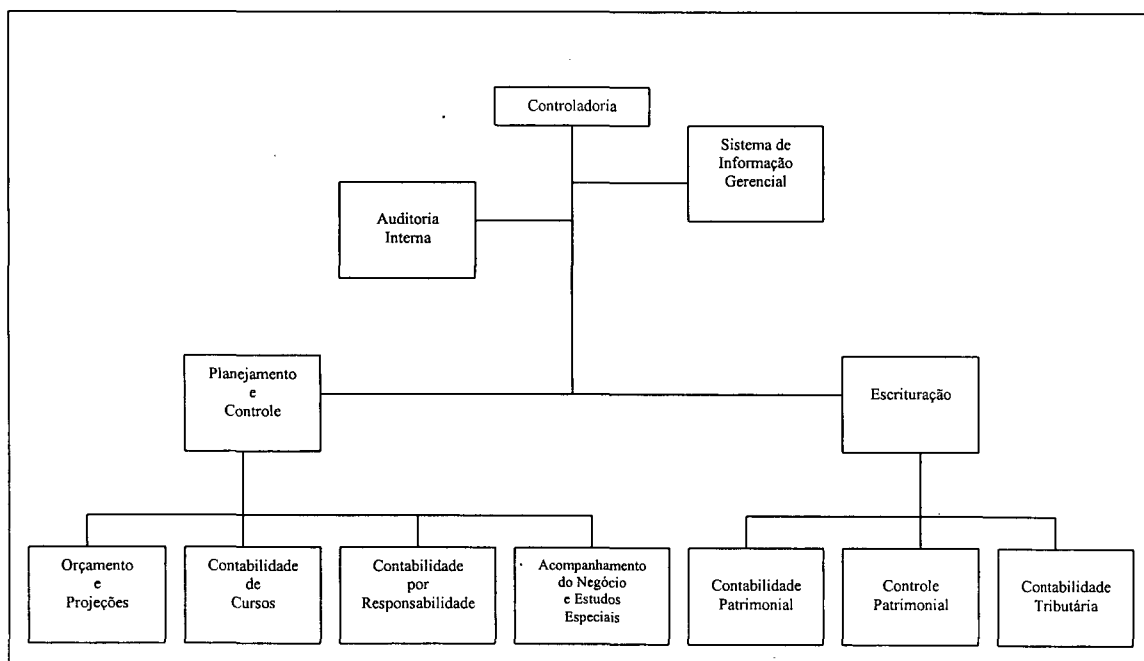


Figura 2: Estrutura da controladoria.
(Fonte: Padovese, 1998:111)

Constata-se que a Controladoria está estruturada em duas grandes áreas: a área de escrituração e a área de planejamento e controle.

A área de escrituração assume funções regulatórias, pois preocupa-se com os aspectos da legislação comercial (societária), atribuído ao setor de Contabilidade Patrimonial, e com a legislação fiscal pertinente a Contabilidade Tributária, ou seja, trata da Contabilidade Geral da empresa onde estão as informações referentes ao registro contábil. Portanto, efetua lançamentos contábeis que servem para a elaboração do livro diário, do livro razão, de balancetes e demais relatórios contábeis, atendendo principalmente às necessidades dos usuários externos. Ainda nesta área, exerce o Controle Patrimonial que trata dos ativos permanentes, principalmente imobilizados, em seus aspectos físicos e escriturais.

A área de planejamento e controle assume funções gerenciais que visam facilitar o planejamento, o controle, e a avaliação de desempenho através de seus setores. Assim, o setor Orçamento e Projeções elabora o orçamento, resultante do planejamento operacional, que quantifica fisicamente, monetariamente e temporalmente as ações de curto prazo a serem executadas pela empresa, projetando cenários a serem alcançados e também possíveis impactos futuros sobre o resultado da mesma.

Contabilidade de Custos, setor que objetiva gerir os estoques, apurar o custo unitário do produto, analisar os custos fixos e variáveis, estabelecer o ponto de equilíbrio, a margem de contribuição, auxiliar na formação do preço de venda, enfim, tratar da apuração e análise dos custos da empresa.

O setor de Contabilidade por Responsabilidade pretende identificar e separar as informações pertinentes a cada área de responsabilidade da empresa que pode ser um setor, um departamento, uma divisão, uma filial, uma unidade de negócio onde apura as receitas, custos, despesas e o lucro ou o prejuízo incorrido podendo desta forma avaliar o desempenho destas áreas e seus respectivos gestores.

Acompanhamento do Negócio e Estudos Especiais, setor que reúne as informações com vistas ao Planejamento Estratégico da Empresa. Realiza o acompanhamento e a análise do mercado, da conjuntura econômica nacional e internacional, da concorrência, do ramo de atuação da empresa. Neste setor são feitos ainda estudos a fim de elaborar e acompanhar projetos e as análises de investimentos.

A estrutura da Controladoria possui ainda o setor de Auditoria Interna que se preocupa com o exame e orientação dos procedimentos contábeis utilizados pela empresa.

Ressalta-se também, o Sistema de Informação Gerencial que está sobre responsabilidade direta do controller. Neste sistema são administradas as informações provenientes da área de Planejamento e Controle, da Escrituração e de outros setores da empresa que se fundem em um único sistema integrado fornecedor de informações precisas e confiáveis para a tomada de decisão.

A pessoa responsável pela estrutura da Controladoria é denominada de Controller.

2.4.4. Controller

Para J.B. HECKERT e J.D. WILLSON apud TUNG (1993:34) :

Ao Controller não compete o comando do navio, tarefa que cabe ao principal executivo; O Controller representa na empresa o navegador que cuida dos mapas de navegação. Sua função é manter informado o comandante quanto à distância percorrida pela embarcação, ao local em que se encontra, à sua velocidade, à resistência que encontra, aos desvios da rota, aos recifes perigosos e aos caminhos traçados nos mapas, para que todos cheguem ao destino final ...

Sob este enfoque, não cabe ao Controller comandar. Sua função está centrada no acompanhamento permanentemente da empresa. Através dos instrumentos de que dispõe, alerta, informa sobre as ocorrências e problemas que provocam ou que poderão provocar desvios na “viagem”, ou seja, o Controller através da “rota” planejada pela empresa irá

controlar a mesma indicando os problemas atuais e/ou futuros que poderão acarretar desvios na missão empresarial.

As informações transmitidas devem induzir o gestor a tomar decisões que estejam em sintonia com a missão e possibilitem o alcance dos objetivos propostos. Assim, NAKAGAWA (1993:13) afirma que o controller “ (...) ao organizar e reportar dados relevantes, exerce uma força ou influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa.”

De acordo com este enfoque, o Controller fornece informações relevantes, normalmente retiradas do processo de controle, que influenciam os gestores no momento da tomada de decisão em conformidade com a missão e objetivos da empresa.

Entretanto, a função do Controller não é apenas a de controlar e fornecer informações. Ele também está envolvido em atividades estratégicas onde procura visualizar o futuro e identificar novas oportunidades. De fato, conforme GOLDENBERG (1994:164):

(...) existe um alto nível de participação do controller no planejamento estratégico em relação ao desenvolvimento da missão e dos objetivos da empresa, indicando que existe um fluxo espontâneo de informação entre o presidente e o controller. Esta participação é mais representativa à nível de recomendação informal ou à nível de fornecimento de dados e análises, sendo ainda muito pequena à nível de decisão final.

Então, é evidente que deve existir uma interação constante entre o Controller e a alta administração da empresa. “O Controller é, antes de tudo, um executivo do “staff” cuja principal função é obter e interpretar os dados que possam ser úteis aos executivos na formulação de uma nova política empresarial e, especialmente, na execução dessa política.” TUNG (1993:91)

Além desta participação na formulação de objetivos e políticas empresariais, a participação do Controller no planejamento estratégico é decisiva. Seu papel é justamente efetuar a ligação entre as estratégias estabelecidas pela empresa e o processo operacional no sentido de que todos falem a mesma língua.

Desta forma, o Controller participa ativamente nos processos de planejamento e controle na empresa.

Para FIGUEIREDO (1997:28),

controller é o gestor encarregado do departamento de Controladoria; seu papel é, por meio do gerenciamento de um eficiente sistema de informação, zelar pela continuidade da empresa, viabilizando as sinergias existentes, fazendo com que as atividades desenvolvidas conjuntamente alcancem resultados superiores aos que alcançariam se trabalhassem independentemente.

Outra importante função exercida pelo controller é impelir e integrar as diversas áreas da empresa, a fim de conseguir um resultado que supere as expectativas previstas. Isto significa que deve prover a sinergia das áreas. Para tal, tem como função também, o gerenciamento do sistema de informação da empresa.

2.5 – Sistema de Informação

A informação, como um dos principais objetivos da Controladoria, tem se tornado vital para as organizações alcançarem seus propósitos. Através dela, é possível conseguir um posicionamento melhor no momento da tomada de decisão, diminuindo com isso as incertezas e possíveis resultados negativos que a empresa poderia ter. De fato, empresas que possuem informações em tempo hábil em relação à outras ficam em melhores condições para tomarem suas decisões. Por isso, a informação disponível no momento certo orienta as decisões futuras, possibilitando um nível de risco menor. Pode-se dizer, portanto, que a informação constitui a “matéria-prima” para a tomada de decisão.

Entretanto, para que as informações sejam distribuídas e orientadas de forma eficiente para seus usuários, é necessário que haja um sistema de informação global que faça a integração dos diversos dados e informações que são gerados nos demais sistemas da empresa.

Assim, de acordo com PADOVESE (1998:45) o sistema de informação é um “(...) conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros agregados segundo uma seqüência lógica para o processamento dos dados e tradução em informações, para, com seu produto, permitir às organizações o cumprimento de seus objetivos principais.”

Logo, o sistema de informação faz com que aconteça a integração dos recursos, tornando viável a interação dos diversos sistemas da empresa, a fim de que haja a troca das informações necessárias entre eles. Por exemplo, no momento em que se constata que um valor orçado foi atingido, houve uma interação entre o sistema contábil, onde está registrado o que aconteceu, com o sistema de orçamentos que dispunha das previsões anteriormente traçadas.

Uma vez constituído o sistema de informação da empresa, ele se transforma em uma “rede de informações cujos fluxos alimentam o processo de tomada de decisões, não apenas da empresa como um todo, mas, também, de cada área de responsabilidade.” MOSIMANN (1993:52)

Portanto, o sistema de informação não atende apenas a tomada de decisão da alta administração, mas, também, dos diversos segmentos da empresa cada qual com seus sistemas específicos. Independente de sua hierarquia, o sistema de informação se caracteriza por dois aspectos fundamentais abordados por GUERREIRO (1989:282) :

“1) onde e como a informação é gerada (processo de geração da informação); 2) qual informação e por que deve ser gerada (processo de definição de informação).”

O primeiro aspecto trata da eficiência deste sistema que é observada durante seu processamento. Espera-se que o sistema possa gerar informações em tempo hábil pelo menor custo de acordo com as especificações pretendidas pela empresa.

O outro aspecto permite saber se o sistema é eficaz ou não, ou seja, se a informação gerada por ele conseguiu atender a necessidade de seus usuários. A eficácia também é

observada quando o sistema de informação consegue definir as diretrizes e a estrutura física e operacional da empresa. Por isso, conforme CATELLI (1999:263), “um sistema de informação eficaz é aquele que consegue refletir o sistema físico-operacional e estar aderente ao modelo de gestão da empresa.”

Portanto, para que o sistema de informação ofereça informações relevantes, confiáveis, satisfazendo os usuários no momento da tomada de decisão, ele deve gerar eficientemente informações eficazes. Um sistema de informação é eficaz quando consegue dar o suporte adequado ao processo decisório estando em consonância com o modelo de gestão estabelecido.

Os sistemas de informação podem ser classificados em dois grupos: sistemas de informação operacionais e sistemas de informação de apoio à gestão.

2.5.1 Sistemas de Informação Operacional

Os sistemas de informação operacional, também chamados sistemas de apoio às operações, são aqueles “ (...) sistemas que nascem da necessidade de planejamento e controle das diversas áreas operacionais da empresa” PADOVESE (1998:50)

Estes sistemas pretendem auxiliar as áreas operacionais da empresa na execução de suas atividades. Cita-se como exemplo os seguintes sistemas:

- controle patrimonial,
- recursos humanos,
- controle de estoques,
- duplicatas a receber,
- contas a pagar.

2.5.2 Sistemas de Informação de Apoio à Gestão

Os sistemas de informação de apoio à gestão são aqueles “ (...) utilizados pelas áreas administrativa e financeira da empresa, e pela alta administração da companhia, com o intuito de planejamento e controle financeiro e avaliação de desempenho dos negócios.” PADOVESE (1998:51)

Estes sistemas estão voltados para a gestão econômica e financeira da empresa, auxiliando-a nos processos decisórios. Cita-se como exemplo: sistema de custos, o contábil, o de orçamento, o medidor de produtividade, etc.

Os sistemas de apoio à gestão necessitam de informações provenientes dos operacionais para poderem gerar suas informações e trabalhar com os mesmos dados a fim de que não hajam distorções. Para tal, são criados os sistemas integrados de gestão empresarial que permitem a integração dos dois citados, possibilitando uma transferência de informações entre todas as áreas da empresa de acordo com a sua necessidade.

“Objetivando a existência de sistema de informação integrado, a administração do sistema de informação gerencial deve ter o monitoramento permanente do controller, para alcançar essa integração.” PADOVESE (1998:111)

Assim sendo, os sistemas de informação operacional e os sistemas de informação de apoio à gestão se consolidam em um único sistema de informação da empresa, que, administrado pela Controladoria, serve de suporte ao processo decisório. Nele estão inseridos todos os dados provenientes das atividades da empresa que serão processados a fim de gerarem informações úteis para a tomada de decisão.

2.6 – O Processo Decisório

O processo decisório, também denominado processo de gestão, pode ser definido como um processo que envolve planejamento, execução e controle. Este processo sofre influência da filosofia da empresa, do modelo de gestão contido em cada empresa.

Assim, para MOSIMANN (1993:36)

Os estados ou etapas do processo decisório se dividem em três:

- Planejamento:
 - Estratégico;
 - Operacional;
- Execução e
- Controle.

Estas três etapas seguem uma seqüência, interrelacionando-se, onde uma depende da ocorrência da outra. Inicialmente é feito o planejamento, posteriormente ocorre a execução e finalmente o controle que servirá de “alimentador” da execução e do planejamento formando com isso um ciclo repetitivo.

Na figura 03, observa-se o ciclo de planejamento, execução e controle. O planejamento divide-se em estratégico e operacional. No planejamento estratégico são estabelecidas as diretrizes estratégicas (estratégias, políticas e objetivos de longo prazo) que visam aproveitar as oportunidades e pontos fortes da empresa, corrigir pontos fracos e evitar as ameaças da empresa através da análise do ambiente interno e externo. Com base nestas diretrizes estratégicas, realiza-se o planejamento operacional onde são dispostos objetivos de curto prazo. O detalhamento destes objetivos resulta em planos. Estes planos determinarão as atividades operacionais da empresa e servirão também de base para a etapa de controle. Então, na medida que as atividades são executadas na etapa denominada execução, o resultado do realizado serve de *input* para o controle onde será comparado com padrões estabelecidos. Portanto, o processo de controle objetiva propiciar a consecução dos objetivos traçados no planejamento, informando os desvios ocorridos que irão implicar em uma ação gerencial. A

referida ação fará a revisão dos objetivos e planos sempre que ocorrerem mudanças significativas nas condições já estabelecidas anteriormente ou orientará os problemas ocorridos na atividade operacional da empresa que requerem medidas corretivas.

Assim, o processo decisório consiste no ciclo planejamento, execução e controle.

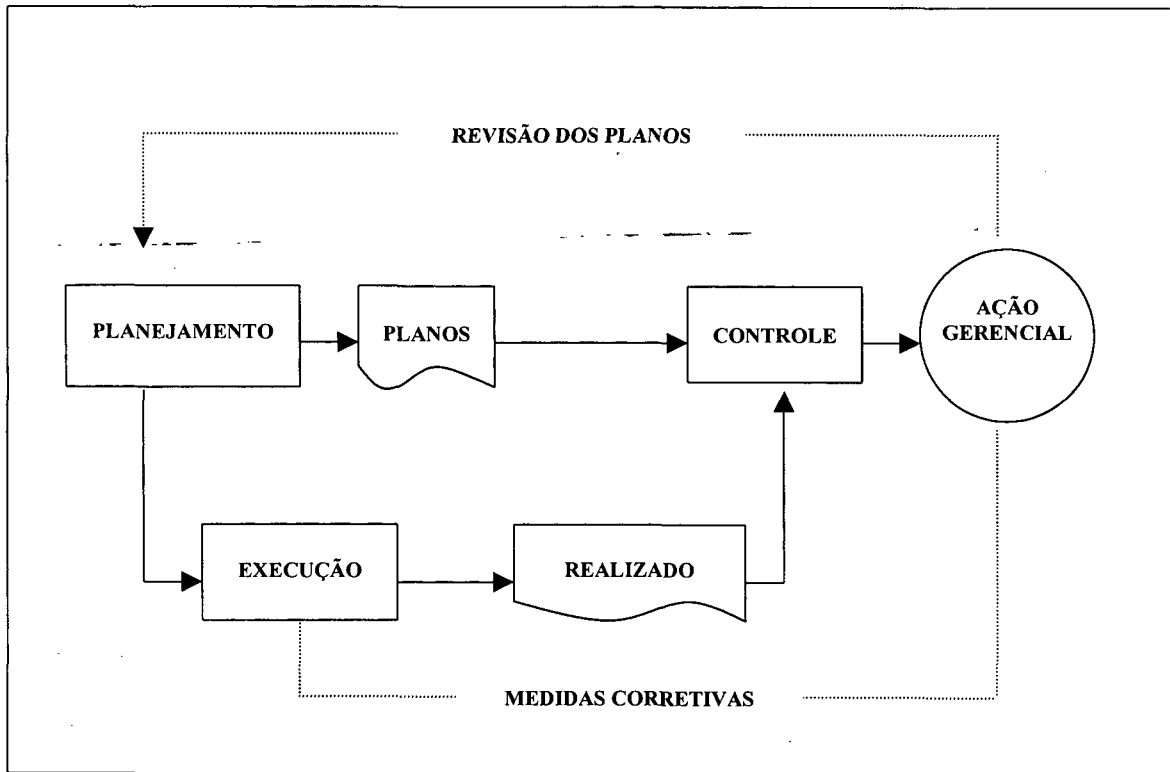


Figura 03: Ciclo de Planejamento – Execução – Controle
(Fonte: Guerreiro,1989:251)

2.6.1 – Planejamento

O planejamento é a mais básica de todas as funções administrativas, e a habilidade pela qual essa função é desempenhada determina o sucesso de todas as operações. Planejar pode ser definido como o processo de pensamento que precede a ação e está direcionado para que se tomem decisões no momento presente com o futuro em vista. GLAUTIER & UNDERDOWN apud CATELLI (1999:149)

Nesse sentido, o planejamento é a primeira etapa do processo decisório. Consiste em um processo de reflexão, avaliação e tomada de decisões antecipadas que visam produzir uma situação futura desejável. Envolve a formulação e determinação de objetivos e políticas

empresariais e os meios para atingi-los. Essas políticas e objetivos podem ser de longo prazo ou de curto prazo.

Segundo CHIAVENATO (1995:185), “a estratégia pode ser definida como a mobilização de todos os recursos da empresa no âmbito global, visando a atingir objetivos de longo prazo.”

Portanto, o conjunto de objetivos e políticas que orientam o comportamento da empresa em seu todo, a longo prazo, constituem estratégia da empresa. A implementação da estratégia empresarial é feita através do planejamento estratégico.

“Planejamento estratégico é o processo de decidir os objetivos da organização, as mudanças nestes objetivos, os recursos usados para atingir estes objetivos, e as políticas que devem governar a aquisição, uso e disposição destes recursos.” ANTHONY (1972:06)

Deste modo, através do planejamento estratégico serão definidas as diretrizes estratégicas da empresa que compreendem as políticas e objetivos de longo prazo. Para tal, esse processo contempla o estabelecimento de cenários onde se identificam oportunidades e ameaças provenientes do ambiente externo e decorrentes de fatores econômicos, como taxas de juros, inflação, índice de crescimento da economia; fatores sociais, como níveis de emprego, meio ambiente; políticos, como projetos de lei, decisões governamentais; além de outros fatores como tecnologia, clientela, concorrência. Identificam-se também questões referentes ao ambiente interno da empresa que demonstram os pontos fortes e as deficiências encontradas na estrutura administrativa e operacional da mesma. Então, o planejamento estratégico ao traçar os objetivos e políticas que deverão nortear os destinos da empresa, tem presente não só o contexto sócio-econômico e cultural como a situação existente da própria empresa.

A Controladoria participa na elaboração do planejamento estratégico no momento em que fornece recomendações e análises para formulação das diretrizes a serem adotadas pela

empresa em diferentes momentos de planejamento, execução, avaliação, perfazendo um ciclo constante.

O planejamento estratégico é o processo onde ocorre “(...) a fixação de macroobjetivos, estratégias e políticas, decorrentes da definição da missão, crenças e valores da organização.” PELEIAS (1991:63)

Por isso, comprova-se que o planejamento estratégico é norteado pelo modelo de gestão de cada empresa que decorre da missão, crenças e valores inerentes a cada organização.

Em conformidade com o planejamento estratégico, são definidos os objetivos e políticas de curto prazo que são implementados através do planejamento operacional.

Assim, “ (...) o planejamento operacional se caracteriza pelo detalhamento com que estabelece as tarefas e as operações, pelo caráter imediatista focalizando apenas o curto prazo e pela abrangência local abordando apenas uma tarefa ou uma operação.” CHIAVENATO (1995:310)

Portanto, conforme CHIAVENATO (1995), através do planejamento operacional são definidos os planos operacionais que determinam os procedimentos pretendidos pela empresa. Estes planos quando estão relacionados com o comportamento solicitado às pessoas são chamados de regras ou regulamentos. Quando estão relacionados com o tempo chamam-se programas ou programações e finalmente, quando se relacionam com dinheiro dentro de um determinado período de tempo são chamados de orçamento. A Controladoria trabalha na elabora e implementação desses planos

Deste modo, o planejamento operacional “(...) identifica, integra, avalia e escolhe o plano a ser implementado, dentro dos planos operacionais alternativos dos vários segmentos da empresa em consonância com as metas, objetivos, estratégias e políticas da empresa.” FERNANDEZ apud FIGUEIREDO (1997:32)

Uma vez escolhidos os planos operacionais de curto prazo, que contém um detalhamento das tarefas, políticas e objetivos, a próxima etapa é a execução destes planos. Eles servem de *input* para etapa do processo decisório denominada execução.

2.6.2 - Execução

“A fase de execução é exatamente aquela em que as ações são implementadas e surgem as transações realizadas.” CATELLI (1999:138)

De acordo com esta posição, a execução é a etapa onde aquilo que foi planejado anteriormente é executado, ocorrendo o consumo de recursos e a geração de produtos e serviços. Os resultados deste processo são armazenados em um sistema de informação para análise, comparação e ajustes posteriores.

Portanto, nesta etapa do processo decisório são executados os planos estabelecidos no planejamento operacional, armazenados os resultados a fim de que possa haver uma verificação através da etapa de controle.

2.6.3 - Controle

O controle, de acordo com OLIVEIRA (1987:209), é definido como :

(...) a função do processo administrativo que, mediante a comparação com padrões previamente estabelecidos, procura medir e avaliar o desempenho e o resultado das ações, com finalidade de realimentar os tomadores de decisão, de forma que possam corrigir ou reforçar esse desempenho ou interferir em funções do processo administrativo, para assegurar que os resultados satisfaçam aos desafios e aos objetivos estabelecidos.

Esta definição infere que o controle é a etapa do processo decisório onde são executadas comparações entre o que foi estabelecido no planejamento e o que realmente ocorreu durante a fase de execução através dos dados dispostos no sistema de informação.

Nesta etapa são identificadas possíveis falhas nas operações executadas. Isto permite que os gestores, ao percebê-las, executem ações corretivas. Estas ações são implementadas ou quando um desvio inaceitável ocorre, ou para melhorar ainda mais a execução de suas atividades.

Convém ressaltar, que essa “ação corretiva pode envolver o exercício da autoridade e de direção, embora não necessariamente em todos os casos. A ação corretiva apropriada pode ser também a revisão e alteração dos padrões existentes (se forem estabelecidos de maneira inadequada) para ajustá-los à realidade dos fatos ou as possibilidades da empresa.” CHIAVENATO (1995:598)

Daí, a importância de se estabelecer padrões adequados à realidade da empresa que possam estimular a organização para poder atingí-los. Padrões distorcidos acarretam insatisfação e desarmonia na empresa, ao passo que, quando bem definidos, geram estímulo para serem alcançados.

“Os padrões envolvem a noção de padrões físicos (índices-padrões) e monetários (valores-padrões), estes com relação ao custo (valor dos recursos) e à receita (valor dos produtos/serviços).” CATELLI (1999:240). Estes padrões são utilizados para o controle operacional, estabelecendo o modo certo de fazer as coisas, dirigindo os esforços da empresa na busca da eficácia.

Por outro lado, “(...) uma organização está “sob controle” quando está se comportando de acordo com padrões pré-determinados. Em uma organização, esses padrões são chamados de metas.” ANTHONY (1988:08)

Assim sendo, as metas consistem nos padrões utilizados do controle gerencial da empresa e são determinadas pela alta administração no momento do planejamento estratégico.

Para ANTHONY (1988:03), “controle gerencial é o processo pelo qual os administradores asseguram que os recursos são obtidos e usados efetiva e eficientemente no atendimento dos objetivos da organização.”

O controle gerencial é um processo que busca consolidar as metas e as estratégias anteriormente estabelecidos no planejamento estratégico. Encoraja os gestores a praticarem ações que despertem maiores interesses para a empresa. Isto ocorre no momento em que os recursos são utilizados com eficiência, ou seja, quando há menos dispêndios e quando existe a consciência da eficácia na consecução das atividades empresariais.

“Controle operacional é o processo de assegurar que tarefas específicas sejam desenvolvidas efetiva e eficientemente.” ANTHONY (1988:11)

Verifica-se que o controle operacional realiza operações mais específicas que são determinadas segundo os padrões físicos e monetários. Também, “o controle operacional ocorre dentro de um conjunto bem definido de procedimentos e regras derivados do controle gerencial.” ANTHONY (1988:15)

Observa-se portanto, que o controle gerencial é mais abrangente, pois trata de consolidar as metas previstas no planejamento estratégico, enquanto que o controle operacional verifica transações específicas e rotineiras seguindo instruções determinadas.

Assim, pode-se concluir, que o controle é a etapa do processo decisório onde é avaliada a eficácia e a eficiência não só da empresa como um todo, mas de cada área da mesma. Isto é feito por meio de um sistema de informações que registra, compara e fornece os dados para esta verificação.

Para que a eficácia empresarial seja alcançada, os gestores devem ser orientados no sentido de que seus processos decisórios sejam realizados com eficiência e reflitam a eficácia requerida. A Controladoria é um órgão que busca desempenhar este papel.

CAPÍTULO III

3. Controladoria no Processo Decisório

“O processo decisório é influenciado pela atuação da Controladoria através das informações de planejamento e controle.” PEREZ (1997:37)

A Controladoria, seguindo as suas atribuições definidas no Modelo de Gestão, é responsável pela coordenação e participação do processo de planejamento e controle da empresa.

Para MOSIMANN (1993:85),

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

Desta forma, através de suas informações, a Controladoria exerce influência no processo decisório da empresa e das diversas áreas, induzindo os gestores na tomada de decisão. Como participa do planejamento estratégico, exerce importante função ao transmitir as diretrizes estratégicas ao nível operacional onde procura impelir e coordenar estes gestores para que sigam os mesmos objetivos empresariais e também para que estejam em sintonia com a missão empresarial.

Portanto, a Controladoria busca auxiliar as diversas áreas e a empresa como um todo prestando o seu apoio através da sua participação e coordenação no planejamento e controle empresarial.

3.1- Função da Controladoria no Planejamento

“No planejamento estratégico, a Controladoria-órgão, como administradora do sistema de informações econômico-financeiras da empresa, tem de saber interpretar o impacto econômico dos possíveis eventos na riqueza empresarial.” MOSIMANN (1993:114)

Assim, a Controladoria sendo responsável pelo sistema de informação da empresa, dispõem de meios que pretendem interpretar os eventos provenientes do ambiente externo, podendo assim perceber e orientar os possíveis impactos que a empresa poderá sofrer. Para isso, o sistema de informação contém mecanismos que permitem a simulação de cenários que a empresa poderá estar inserida. Nesta previsão, como a Controladoria detém uma visão generalista da empresa, consegue identificar os pontos fortes e fracos da empresa e relacioná-los com os prováveis ambientes futuros. Possibilita com isso, realizar uma previsão dos objetivos empresariais estabelecidos.

Além disso, segundo GOLDENBERG (1994:162), “os controllers estão muito envolvidos no planejamento estratégico, principalmente à nível de dar recomendações informais e em fornecer dados e análises. A maioria é responsável pelo gerenciamento de dados financeiros históricos, projeções financeiras, dados estatísticos e dados relativos aos ambiente externo.”

Portanto, a Controladoria exerce uma outra função no planejamento estratégico que consiste em ser assessora no momento da formulação dos objetivos empresariais, auxiliando os principais gestores na definição dos rumos da empresa em termos de longo prazo. Através de projeções e análises econômicas no ambiente em que se situa a empresa, influencia a alta administração no momento de estabelecer os objetivos empresariais pois apresenta a situação econômica da empresa e das diversas áreas, indicando as potencialidades e deficiências gerais e específicas. Participa, por exemplo, das definições de rentabilidade e de decisões relativas às

avaliações de desempenho e de resultado. Busca suas comprovações no sistema de informação que administra.

No planejamento operacional, a Controladoria participa na formulação dos planos operacionais, principalmente nos planos que são quantificados fisicamente e monetariamente, ou seja, na execução dos planos orçamentários. Desta forma, “ (...) Em conjunto com os gestores de cada área ela estabelece, quantifica, analisa, seleciona e aprova os planos.” MOSIMANN (1993:114)

Portanto, destaca importante função nesta fase do processo decisório atuando junto a alta administração na participação do planejamento estratégico e também atuando junto às demais áreas da empresa na formulação dos orçamentos.

3.2- Função da Controladoria no Controle

“O processo de controle que interessa à Controladoria é aquele que possibilita avaliar se cada área está atingindo suas metas, dentro do que foi planejado, isto é, se está sendo eficaz em relação aos planos orçamentários.” MOSIMANN (1993:118)

Segundo este autor, a Controladoria exerce o controle gerencial da empresa no momento que está avaliando se as metas empresariais transformadas em planos orçamentários estão sendo realizadas em conformidade com as diretrizes estabelecidas.

Além disso, através do controle gerencial, a Controladoria oferece informações que permitem que se façam avaliações de desempenho e de resultado da empresa e também dos gestores. Utilizando-se do sistema de informação, elabora e analisa informações econômicas da empresa e das diversas áreas, apresentando os resultados através de relatórios gerenciais. Possibilita, com isto, demonstrar os resultados positivos e negativos da empresa e auxiliar e os gestores na busca de melhores alternativas para otimizar os resultados.

“É função do Controller determinar o tipo dos padrões necessários, bem como fixá-los.” TUNG (1993:162). A Controladoria tem como função estabelecer e auxiliar na formulação de alguns tipos de padrões. Estes padrões podem ser indicadores de desempenho, medidas financeiras e não-financeiras que são utilizados para controle gerencial. Cita-se, como exemplo, a rentabilidade do capital, a taxa de rotatividade do pessoal, liderança comercial, etc. Podem ser padrões utilizados como parâmetros de controle operacional, por exemplo, o padrão do preço das matérias-primas (padrão de fabricação), número de novos compradores (padrão de venda), custo por pedido (padrão de distribuição). Estes padrões estão dispostos no sistema de informação administrado pela Controladoria.

3.3- Função da Controladoria no Sistema de Informação

“(...)podemos dizer que hoje é a CONTROLADÓRIA a grande responsável pela coordenação de esforços com vista à otimização da gestão de negócios das empresas e pela criação, implantação, operação e manutenção de sistemas de informação que dêem suporte ao processo de planejamento e controle.” PELEIAS (1991:66)

A Controladoria para poder trabalhar com o planejamento e o controle empresarial necessita de um sistema de informação que lhe ofereça o devido suporte para suas atividades. Por isso, tem como função a administração deste sistema e busca nele informações relevantes e confiáveis que possam induzir os gestores na tomada de decisões eficazes.

A figura 04 apresenta alguns sistemas de informação utilizados pela Controladoria e a sua integração no processo decisório.

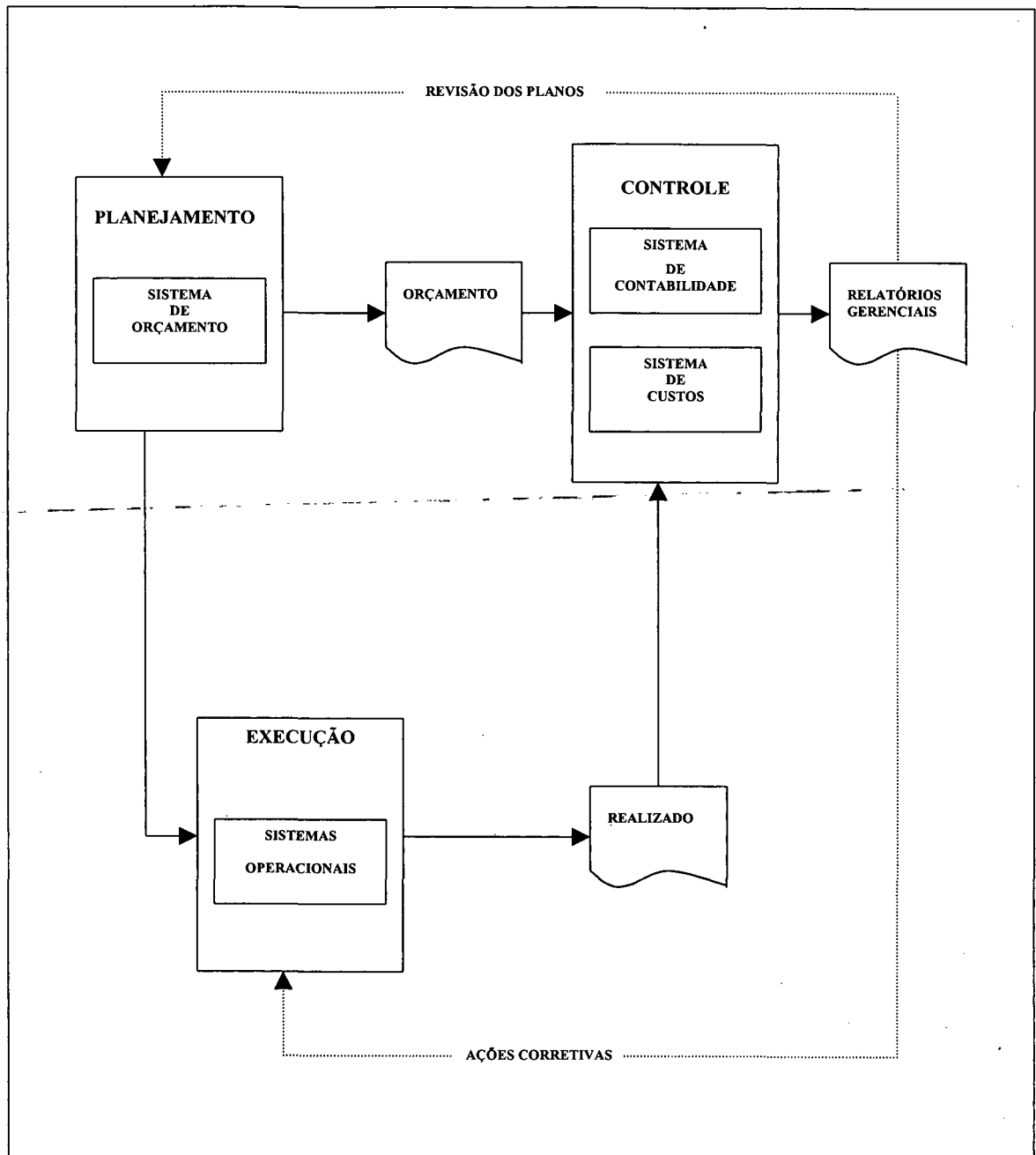


Figura 04: Integração do Sistema de Gestão pelo Sistema de Informação
(Fonte: Guerreiro,1989:277)

O planejamento contém o sistema de orçamento onde estão dispostas todas as informações que resultaram na formulação do orçamento. Ele serve de base para a determinação de padrões e da própria execução das atividades. Assim, na etapa de execução são realizadas as atividades operacionais através de seus sistemas operacionais próprios. O resultado desta execução é registrado nos sistema de contabilidade e de custos que armazenam

os dados, permitindo identificar, comparar e analisar os desvios que realmente ocorreram, constituindo-se no processo de controle. Através do controle são gerados relatórios gerenciais que possibilitam avaliar os planos orçamentários definidos anteriormente e a visualização de problemas ocorridos no processo operacional, permitindo que ações corretivas sejam feitas para melhorar o processo ou corrigir determinadas falhas.

Assim sendo, segundo PEREZ (1997:37), compete a Controladoria “assessorar a gestão da empresa, fornecendo mensuração das alternativas econômicas e, através da visão sistêmica, integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório”.

Portanto, a Controladoria como responsável pelo processo de planejamento e controle empresarial e também como administradora do sistema de informações, consegue ter uma visão generalista da empresa. Isto lhe permite influenciar os gestores das diversas áreas da empresa e os da alta administração no momento da tomada de decisão, buscando a eficácia empresarial.

CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

O presente estudo teve como objetivo mostrar o papel da Controladoria no processo decisório da empresa com vistas a sua eficácia.

Constatou-se que a atuação da Controladoria, sua estruturação, suas funções dependem do Modelo de Gestão inerente a cada empresa. Este modelo decorre da missão, crenças e valores da organização e determina a maneira como a empresa será conduzida. Delimita, portanto, o trabalho exercido pela Controladoria que irá diferenciar-se de uma empresa para outra, isto é, pode-se ter uma Controladoria atuante como um setor chave de sucesso ou, em outro extremo, menos atuante, atendendo somente a função de fins fiscais para usuários externos.

No momento que trabalha com o processo de planejamento e controle, principais meios utilizados por este órgão para o alcance da eficácia empresarial, a Controladoria obtém uma visão generalista da empresa que permite informar, auxiliar e induzir os gestores na tomada de decisão. Por isso, os processos decisórios da alta administração e das diversas áreas da empresa sofrem influência da Controladoria. Isto é possível quando dispõem de um sistema de informação eficaz e eficiente que permite gerar informações confiáveis e relevantes para a empresa.

Este órgão atua durante a definição das diretrizes empresariais, formulação dos objetivos e a escolha dos meios para poder alcançá-los, constituindo sua função no Planejamento. Estas previsões necessitam ser acompanhadas, analisadas e informadas quando surgem possíveis problemas e também quando ocorre o sucesso das operações realizadas. Estabelece-se, assim, sua função no Controle que procura também impelir e conscientizar os gestores na busca de melhores resultados para a empresa.

Dessa forma, administrando o Sistema de Informação da empresa, a Controladoria participa da definição do Planejamento e do seu acompanhamento através do processo de controle. Também exerce um trabalho no aspecto comportamental, no sentido de que as pessoas executem suas atividades em função das informações estabelecidas por ela. De fato, não basta apenas administrar o Sistema de Informação, deve ainda impelir as pessoas para seguirem as informações dispostas neste sistema.

Conclui-se, portanto, que a Controladoria é um órgão importante dentro da empresa pois trabalha na busca da eficácia empresarial, permitindo a concretização dos objetivos, promovendo a sinergia das áreas, possibilitando o cumprimento da missão, zelando pela continuidade da empresa no mercado.

Nesse sentido, acredita-se ter alcançado o objetivo deste estudo que consistiu em evidenciar o papel da Controladoria no Processo Decisório.

Em se tratando de recomendações para a elaboração de futuros trabalhos, sugere-se que sejam desenvolvidos estudos de caso que possam apresentar aspectos práticos do envolvimento da Controladoria na gestão das empresas, visto que esta monografia consiste em um estudo teórico.

BIBLIOGRAFIA

- ANTHONY, R.N. & DEARDEN, J. **Management control systems**. Tradução de Consuelo Ribeiro Alho, 1988.
- ANTHONY, R.N. **Management control: cases and readings**. Tradução de Consuelo Ribeiro Alho, 1988.
- BARROS, Aidil Jesus. P., LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos de Metodologia Científica** : um guia para iniciação científica. São Paulo, Mcgraw-Hill, 1986.
- CAMPIGIA, Américo Oswaldo. **Controladoria de Gestão** : Controladoria Financeira das Empresas. São Paulo: Atlas, 1993.
- CATELLI, Armando. **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica –GECON. São Paulo: Atlas, 1999.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Administração de Empresas**: uma abordagem contingencial. 3.ed. São Paulo: Makron Books, 1994.
- FIGUEIREDO, Sandra, CAGGIANO, Paulo C. **Controladoria** : Teoria e prática. 2.ed., São Paulo : Atlas, 1997.
- _____. **A Controladoria**. RBC. São Paulo, n. 93. 1995.
- GOLGENBERG, Marta da Conceição Louro. **Contabilidade Estratégica**: o papel do controller no processo de planejamento estratégico. Dissertação de mestrado apresentado à FEA-USP, São Paulo: 1994.
- GUERREIRO, Reinaldo. **Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica**: uma teoria da comunicação da contabilidade. Tese de doutoramento apresentada à FEA-USP, São Paulo: 1989.
- HORNGREN, Charles T. **Contabilidade de custos**: um enfoque administrativo. Tradução de Danilo A. Nogueira. 1.ed. São Paulo: Atlas, 1978.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Introdutória**: por uma equipe de professores da FEA da USP. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1978.
- LAKATOS, Eva Maria, MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do Trabalho Científico** : procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos. 2. Ed., São Paulo : Atlas, 1987.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 2.ed., São Paulo, Atlas, 1984.
- MOSIMANN, Clara P., ALVES, Osmar de C., FISCH, Sílvio. **Controladoria**: seu papel na administração de empresas. Florianópolis : Editora da UFSC, Fundação ESAG, 1993.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à Controladoria** : Conceitos, Sistemas, Implementação. São Paulo : Atlas,1993.

_____. **Estudo de alguns aspectos de controladoria que contribuem para a eficácia gerencial.** Tese de doutoramento apresentada a FEA-USP,1977.

OLIVEIRA, Djalma P. R. **Planejamento Estratégico** : Conceitos, Metodologia e Práticas. 2 Ed., São Paulo: Atlas,1987.

PADOVESE, Clóvis Luiz. **Sistema de informações contábeis: fundamentos e análise.** São Paulo: Atlas, 1998.

PADOVESE, Clóvis Luiz, BENEDICTO, Gideon Carvalho de. **A controladoria como ciência e unidade administrativa.** Revista de contabilidade do CRC-SP. n. 123.1997

PELEIAS, Ivan Ricardo, NANNI, Luiz Carlos Calcerelli, MOURA, Carlos Alberto. **O processo de planejamento controlado.** RBC, n.77,p.65,out/dez,1991

PEREZ Jr, José H., PESTANA, Armando Oliveira, FRANCO, Sérgio Paulo Cintra. **Controladoria de gestão** : teoria e prática. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

TUNG, Nguyen H. **Controladoria Financeira das Empresas** : uma abordagem prática. 8^a . ed. São Paulo, Edições Universidade-Empresa Ltda, 1993.

YOSHITAKE, Mariano. **Funções do controller: conceitos e aplicações de controle gerencial.** Dissertação de mestrado apresentado à FEA-USP, São Paulo: 1980.