

A PARTICIPAÇÃO DA CONTROLADORIA NO PROCESSO DE GESTÃO ORGANIZACIONAL

Márcia Bianchi*
Rosemary Gelatti Backes**
Juliano Giongo***

Sinopse: O processo de gestão das organizações, compreendido em planejamento estratégico, planejamento operacional, execução e controle, é a plataforma que proporciona a tomada de decisões relevantes para busca da eficácia organizacional. Para tanto, a área de controladoria tem participação fundamental nesse processo, pois atua de forma sistêmica na organização através da interação com todas as áreas da empresa, no sentido de prover os seus gestores com informações necessárias para o alcance de um resultado otimizado. O planejamento, estratégico e operacional, é um processo no qual se consideram os efeitos das variáveis ambientais sobre a organização, contemplando as expectativas e a anuência do dono do negócio, traduzidas em metas claras de resultados, em padrões de eficácia que ditam o comportamento esperado da gestão da empresa, subsidiando os sistemas de avaliação de gestores, definindo os parâmetros para suas recompensas ou punição. A execução do planejamento, etapa em que se concretizam o processo de implementação das ações e o surgimento das transações realizadas, leva a organização a alcançar seus objetivos ou a redimensioná-los, caso se observem fatores ambientais restritivos não previstos anteriormente, fase esta, do controle da execução do planejamento. Nesse sentido, neste artigo buscou-se evidenciar a participação da controladoria no processo de gestão das organizações.

Palavras-chave: Controladoria. Processo de gestão. Planejamento.

1 INTRODUÇÃO

As modificações no ambiente operacional provocam a necessidade de constantes alterações na forma de gestão das empresas. O aumento da competitividade, o avanço da

* Mestra em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos. Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS. (marcia.bianchi@ufrgs.br).

** Mestra em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos. Professora do Departamento de Ciências Contábeis da FEMA - Santa Rosa. (merybackes@hotmail.com).

*** Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos. Professor da Faculdade de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis da UPF e Proprietário do Escritório Contábil JS - Passo Fundo. (giongo@upf.br).

tecnologia, a crescente exigência dos consumidores, entre outros, são fatores que impactam as empresas e exigem destas uma permanente adaptação a esse ambiente desafiador.

Quando surgem novas variáveis ambientais, a empresa deve estar preparada, o que significa tomar decisões oportunas, pois, dada à sua complexidade, mudam os rumos da organização, podem se alterar os seus resultados e, até mesmo, colocar em risco a sua continuidade. Diante desses desafios, a elaboração e consolidação de um adequado planejamento estratégico e seus planos decorrentes pelas empresas podem trazer contribuições valiosas para que as decisões tomadas no presente apóiem as conseqüências geradas no futuro.

É na administração dessas situações que se insere a controladoria, cuja função básica é subsidiar os gestores na busca constante da eficácia organizacional, através da disseminação de informações tempestivas e relevantes (ALMEIDA *et al.*, 2001; FIGUEIREDO; CAGGIANO, 1997), mantendo uma estreita relação com a atividade de planejamento nas empresas.

A atuação da área de controladoria pode ser vista sob duas perspectivas: primeira, como um órgão facilitador que fornece informações às demais áreas da empresa para que possam implementar suas estratégias específicas; segunda, como a área que procura integrar o processo de decisões estratégicas de cada área com o objetivo global da organização, ou seja, com a diretriz estratégica da empresa como um todo.

A obtenção de informações que possibilitem à área de controladoria desempenhar apropriadamente sua função de facilitar o processo decisório passa pela existência de uma adequada estrutura formal de controle interno, definida, por Roehl-Anderson e Bragg (1996), como um conjunto de normas e procedimentos que devem ser estabelecidos para que se alcancem os objetivos concretos de uma organização. Esse conjunto de normas e procedimentos envolve todas as áreas da empresa, na figura de controles operacionais e administrativos, tais como controles de estoques, relatórios de produção e controle de compras, os quais dão o suporte necessário ao sistema de custos e ao sistema contábil, entre outros, que subsidiam o sistema de informações da organização, do qual a controladoria participa, juntamente com outras áreas, da implementação e monitoramento (PEREZ JUNIOR; PESTANA; FRANCO, 1997).

A implementação de um adequado sistema de informações permite à controladoria atuar no monitoramento e na integração do processo de gestão da organização, estruturado nas fases do planejamento estratégico e operacional, execução e controle. Essa integração é o

nível de coesão segundo o qual decisões são tomadas pelas áreas, levando em conta o seu próprio resultado, sem, entretanto, dissociar-se dos objetivos globais da organização.

O sistema de informações da empresa deve atender a todas as fases do processo de gestão, com informações oportunas, corretas, confiáveis e com a periodicidade necessária para viabilizar a tomada eficaz de decisões por parte dos gestores da organização (CATELLI *et al.*, 2001). Os autores definem o processo de gestão como um grande processo de controle que tem por objetivo assegurar a eficácia empresarial, atividade que tem sido caracterizada como um contínuo processo de tomada de decisões. Torna-se relevante, então, entender claramente como a controladoria conduz o monitoramento e a integração desse processo.

A controladoria atua no processo de gestão com o objetivo de proporcionar aos gestores os meios que os levem a atingir a eficácia organizacional, de modo que todas as decisões estejam voltadas à harmonia operacional, tomadas sempre à luz dos objetivos globais da organização e com os gestores atuando de forma sincronizada no sentido de gerarem, com suas ações, os melhores resultados possíveis com o menor sacrifício de recursos possíveis.

Diante do exposto, o objetivo geral deste artigo é evidenciar a participação da controladoria nas fases do processo de gestão, compreendido pelos planejamentos estratégico e operacional e suas fases de execução e controle.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Tendo em vista o objetivo proposto, o estudo teórico versa inicialmente sobre a importância da controladoria para a gestão das empresas e, posteriormente, aborda-se o processo de gestão e as fases de planejamento estratégico, de planejamento operacional, de execução e de controle, destacando em cada uma dessas como se verifica a participação da área de controladoria.

2.1 CONTROLADORIA

As empresas procuram subsídios na área de controladoria para se tornarem mais competitivas e organizadas. Competitivas no sentido fazer parte da missão dessa área e fornecer aos gestores informações precisas, importantes para o processo decisório (TUNG, 1974); organizadas porque à controladoria também se atribui a responsabilidade de

estabelecer, implementar e monitorar o sistema de controles internos necessários para a salvaguarda de ativos e para a manutenção da integridade dos registros contábeis.

Para Roehl-Anderson e Bragg (1996), através da controladoria, a direção de uma empresa tem a possibilidade de conduzir seus esforços de forma produtiva. É junto a essa área que a alta direção e os gestores da organização buscarão informações consistentes a fim de definir os rumos a serem seguidos pela organização.

Tung (1974) destaca que, para a execução de suas funções na organização, a controladoria requer a aplicação de princípios adequados, que englobem todas as atividades da empresa, desde o planejamento inicial até a obtenção do resultado final. O autor complementa que, no que tange ao planejamento, o *controller*, profissional responsável pela área de controladoria, deve, entre outras medidas, verificar as possibilidades da empresa para fixar objetivos, estabelecer políticas básicas, definir as responsabilidades de cada área na organização, estabelecer padrões de controle, desenvolver métodos eficientes de comunicação e manter um sistema adequado de informações.

De acordo com Schmidt e Santos (2006, p. 28), para que a controladoria tenha capacidade de exercer suas atividades com sucesso, é imprescindível que estejam explícitos, no mínimo, os seguintes fatores: “o negócio da entidade; as principais crenças e valores dos controladores; a real missão da entidade; a visão de futuro que deverá ser buscada pelos gestores”.

A controladoria, segundo Kanitz (1976), não se limita a administrar o sistema contábil da empresa, pois os conhecimentos de contabilidade e finanças não são mais suficientes para o desempenho organizacional. O autor aponta algumas funções primordiais da controladoria, das quais se destacam a direção e implantação dos sistemas de informação, coordenação, avaliação, planejamento e acompanhamento.

Almeida *et al.* (2001) afirmam que as funções da controladoria estão ligadas a um conjunto de objetivos que decorrem da missão da empresa e, quando desempenhadas, viabilizam o seu processo de gestão. Entre elas, destaca-se a função de subsidiar o processo de gestão, que envolve ajudar na adequação do processo de gestão perante o seu meio ambiente, tanto no suporte à estruturação desse processo como no apoio a todas as suas fases, por meio de um sistema de informações que permita simulações e projeções sobre eventos econômicos no processo de tomada de decisão.

Em algumas empresas, menciona Ricardino Filho (1999), a controladoria absorveu o comando de funções como a administração dos setores financeiros e recursos humanos, sem

perder sua característica de implementar controles e interpretar informações utilizando técnicas desenvolvidas no passado e aperfeiçoadas ao longo do tempo. O autor ressalta ainda que a controladoria vem se tornando a idealizadora de um novo período, no qual as restrições econômicas não deixam espaço para estruturas pesadas, e somam-se às suas funções habilidades técnicas e políticas de aproximar o chão de fábrica dos gestores a fim de executar objetivos comuns, orientados à preservação e à continuidade da empresa.

O aumento da complexidade das atribuições da controladoria exige um conhecimento técnico bastante apurado não apenas numa área específica, pois deixou de ter apenas funções contábeis, mas incorporando novas funções relacionadas a outras áreas de conhecimento e que são essenciais para o desempenho de sua atividade. A alteração do foco da controladoria, deixando de ser uma área que processa papéis para trabalhar em conjunto com outras áreas da empresa, tendo como princípio fundamental a geração de informações que supram as necessidades dos gestores, é uma situação necessária diante do atual contexto organizacional em que as empresas estão inseridas (WILLSON; ROEHL-ANDERSON; BRAGG, 1998).

Almeida *et al.* (2001, p. 344) afirmam:

[...] a controladoria não pode ser vista como um método voltado ao como fazer. Para uma correta compreensão do todo, devemos cindi-la em dois vértices: o primeiro como ramo do conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda a base conceitual, e o segundo como órgão administrativo respondendo pela disseminação do conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informação.

Nesse sentido, pode-se verificar que a controladoria não é a área responsável pela tomada de decisões, mas, sim, a responsável pelo embasamento dos gestores, fornecendo-lhes informações adequadas e subsidiando-os para que as decisões por eles tomadas venham ao encontro do que a empresa espera, possibilitando que todos trabalhem de acordo com os mesmos objetivos.

A controladoria, enquanto ramo do conhecimento, apoiada pela teoria da contabilidade e numa visão interdisciplinar, é responsável pelo estabelecimento de bases teóricas e conceituais necessárias à modelagem, à construção e à manutenção de sistemas de informação e modelo de gestão, que supram as necessidades informativas dos gestores guiando-os durante o processo de gestão para a tomada de decisões que conduzam aos objetivos esperados. Assim entendem Almeida *et al.* (2001), destacando, ainda, que a controladoria é a área coordenadora das informações das diversas áreas da empresa, mas que não substitui a responsabilidade dos gestores pelos resultados obtidos e, sim, busca induzi-los a alcançar resultados positivos.

Segundo esses autores, a controladoria, como órgão administrativo, é responsável pela coordenação e disseminação da tecnologia de gestão, relacionada ao conjunto “teoria, conceitos e sistemas de informação”, e também pela aglutinação e direção de esforços dos demais gestores para que conduzam a organização à otimização de seu resultado global.

Beuren (2002) destaca que, como órgão administrativo, é necessário o envolvimento da área de controladoria no processo de gestão da empresa, com o objetivo de melhorar a tomada de decisões, bem como de propor o aperfeiçoamento dos instrumentos de planejamento e de controle gerencial por meio da construção de modelos, aplicações da pesquisa operacional, uso da estatística, entre outros recursos que possam tornar o sistema de informações, sob sua responsabilidade, mais eficaz.

A controladoria vem apresentando uma crescente participação no processo de gestão por envolver em seu escopo a interpretação e disseminação de informações e a implantação e monitoramento de controles (RICARDINO FILHO, 1999), auxiliando, dessa forma, os gestores na tomada de decisões exigidas durante as fases do planejamento estratégico, do planejamento operacional decorrente, bem como de sua execução e controle, como pode ser observado na Figura 1.

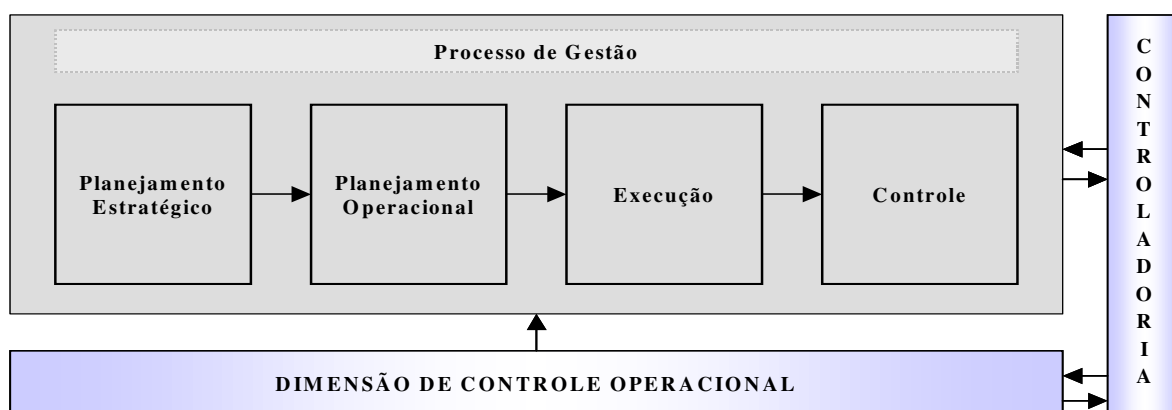


Figura 1 – A Participação da Controladoria no Processo de Gestão

Fonte: Adaptado de Bianchi (2005, p. 74).

O processo de gestão, em toda a sua extensão, representa um importante processo de controle das operações da empresa (CATELLI *et al.*, 2001). A controladoria atende a esse processo através da geração de informações aos gestores responsáveis, atuando também no monitoramento desse plano.

Dessa forma, é possível afirmar que o processo de gestão está englobado em uma dimensão de controle operacional. Essa dimensão é representada pela sinergia dos meios colocados à disposição dos administradores para o contínuo acompanhamento do

comportamento da organização frente às mudanças ambientais, e para instrumentalizá-los no processo de tomada de decisões requeridas para os ajustes das atividades operacionais às condições observadas, reorientando-as, quando necessário, para a preservação dos objetivos traçados pela empresa.

2.2 PROCESSO DE GESTÃO

O estabelecimento e a manutenção de um processo de gestão integrado, com base nas premissas estabelecidas no modelo de gestão, é uma das atribuições da controladoria. Portanto, sua função nesse processo, que também é definido por Nascimento (2002) e Nakagawa (1993) como processo de planejamento, consiste em levar todos os gestores da empresa a trabalharem no sentido de obter uma sinergia, buscando alcançar o objetivo global da organização.

Diante do exposto sobre controladoria, é visível, entre suas funções, a atividade de controle, que pode ser percebida, em nível organizacional, nos controles internos e, de forma mais ampla, no controle de todas as operações da empresa. Outra constatação diz respeito à sua relação com o sistema de informações da organização. Se não houver a geração de informações adequadas, não há como mensurar os resultados e, dessa forma, não pode haver um controle adequado das operações da empresa.

Padoveze e Benedicto (2003) salientam que, como o modelo de gestão é a base para formatação de todo o processo de gestão, este, por sua vez, traduzirá em todas as suas etapas a cultura organizacional da empresa. O processo de gestão visa garantir que as decisões dos gestores contribuam para otimizar o desempenho da organização.

Para levar a empresa a uma situação objetivada, Crozatti (1998) destaca a necessidade de o processo de gestão ser constituído de planejamento estratégico, com que serão obtidas diretrizes estratégicas capazes de garantir a continuidade da empresa, de planejamento operacional, com a finalidade de implementar as diretrizes estratégicas e de garantir a eficácia, e controle, para acompanhamento dos resultados de acordo com os planos.

Catelli *et al.* (2001) e Pereira (2001) incluem a fase de execução como uma das etapas do processo de gestão. Os primeiros ainda destacam que, na fase de controle, os resultados atingidos são transmitidos através de um sistema de *feedback*, que relata aos responsáveis a situação da organização em determinado momento.

O processo de gestão, de acordo com Pereira (2001), pode assumir diversas formas na realidade das empresas, mas deve assegurar que as decisões tomadas por estas conduzam-nas ao cumprimento de sua missão, garantindo sua adaptação e equilíbrio ao ambiente operacional necessários para a sua continuidade.

Portanto, embora alguns autores (CATELLI *et al.*, 2001) abordem a fase do planejamento operacional de forma mais sintetizada, dividindo essa etapa em pré-planejamento operacional, planejamento operacional de curto, médio e longo prazo, e outros, (PADOVEZE; BENEDICTO, 2003), a fase de programação como fase do processo de gestão, para efeitos deste estudo, o processo de gestão foi considerado de forma analítica, estruturado nas fases de planejamento estratégico, planejamento operacional, execução e controle, premissas fundamentais para a consolidação de um adequado processo de gestão (Figura 1).

Em relação à participação da controladoria nesse processo, Padoveze (2002) destaca que uma de suas funções básicas é apoiar a empresa em todo o processo de gestão. Esse apoio consiste, basicamente, em ajudar os gestores na tomada de decisões por meio da indicação de alternativas, além da elaboração de modelos de informação e mensuração adequados à sua necessidade.

É por intermédio do sistema de informações que ocorre a atuação essencial da controladoria no processo de gestão, buscando envolver todas as necessidades de informações para que a empresa alcance seus objetivos (PADOVEZE; BENEDICTO, 2003). Essa atuação ocorre direta ou indiretamente em todas as etapas do processo por meio do que os autores denominam de “sistema de informações de controladoria”.

2.2.1 O Planejamento Estratégico

Roehl-Anderson e Bragg (1996) apresentam o planejamento estratégico como o mais importante dos componentes do processo de gestão, no qual se descrevem, em termos gerais, as características e objetivos da empresa.

No planejamento estratégico, já estará definida claramente a missão da empresa e, conseqüentemente, o seu modelo de gestão, a partir dos quais serão definidos os objetivos para que se consiga chegar a essa missão e as estratégias necessárias para alcançar tais objetivos.

Em relação à missão da empresa, Guerreiro (1989) define-a como o objetivo principal da empresa, constituindo-se na razão de sua existência, caracterizando e direcionando o seu

modo de atuação, independentemente das condições ambientais ou das condições internas do momento. O autor ressalta, ainda, que a missão da empresa decorre do papel que pretende desempenhar na sociedade e das crenças e valores dos seus donos, contemplando os seguintes pontos: valores fundamentais da empresa, produtos e serviços oferecidos, mercado e clientela.

Ansoff e McDonnell (1993) explicam que, no planejamento estratégico, não se espera, necessariamente, que o futuro represente progresso em relação ao passado, mas é importante, como primeira medida, uma análise das perspectivas da empresa, identificando-se tendências, ameaças, oportunidades e descontinuidades que possam alterar as tendências históricas.

O planejamento estratégico surge de um processo de tradução de informações em planos para atender às metas e aos objetivos da empresa, e a base de todo o processo está em identificar, coletar, armazenar, mensurar, analisar, entender, interpretar e julgar informações, consolidando as idéias e conceitos baseados nessas informações para processos decisórios subsequentes (PADOVEZE; BENEDICTO, 2003).

A realização do planejamento estratégico parte dos objetivos globais da empresa, analisando-se as variáveis que impactam o seu ambiente operacional, tanto no âmbito externo, no que diz respeito às suas ameaças e oportunidades, como no interno, relacionado aos seus pontos fortes e fracos.

Nessa fase, é gerado um conjunto de diretrizes estratégicas de caráter qualitativo que visa orientar o planejamento operacional. Catelli *et al.* (2001), ao apresentarem essa etapa, salientam que o conjunto de diretrizes estratégicas definidas tem como objetivo evitar as ameaças, aproveitar as oportunidades, utilizar os pontos fortes e superar as deficiências dos pontos fracos.

No planejamento estratégico, todas as áreas da organização devem ter participação, sendo responsáveis pela elaboração de seus próprios planejamentos. Partindo da diretriz estratégica global da empresa, definida pela alta gestão, são determinados os planos de cada área. A área de *marketing*, por exemplo, é responsável pelo seu planejamento, baseado no qual a área de produção elabora o seu, assim ocorrendo com todas as áreas da organização, visando adequar suas estratégias com a diretriz estratégica da empresa e com as estratégias das demais áreas da organização, a fim de que o resultado global da empresa seja alcançado.

O entendimento de que todas as áreas da empresa devem participar do planejamento estratégico é corroborado por Nascimento (2002), quando destaca que o envolvimento de todas as áreas no processo de planejamento estratégico permite que não ocorra o rompimento

da seqüência de implementação, dada a pouca importância que uma determinada área possa atribuir a essa etapa em decorrência de não ter sido envolvida em todo o processo.

Catelli *et al.* (2001) ressaltam que, nessa fase, são pré-requisitos a definição clara da missão da empresa, o envolvimento e participação dos gestores de todas as áreas, um sistema de informações sobre as variáveis ambientais, informações sobre os desempenhos passados e o conhecimento do ambiente interno da organização. Com o envolvimento e a participação de todos os gestores na fase do planejamento estratégico, estes passam a entender os objetivos da organização de uma forma global, buscando a integração do planejamento de todas as áreas a fim de alcançar a eficácia operacional.

Goldenberg (1994), em sua dissertação de mestrado, apresentou uma pesquisa que buscou avaliar a participação da controladoria, através do *controller*, no planejamento estratégico, questionando a sua participação no desenvolvimento da missão, no estabelecimento de objetivos, na coordenação do planejamento, na fixação de hipóteses, na avaliação do ambiente, na formulação de estratégias, na seleção das melhores estratégias, na transformação das estratégias em planos operacionais, na transformação das estratégias em orçamento e no monitoramento dos planos passados. Em todas as etapas, constatou-se a participação da controladoria no planejamento estratégico, com destaque nas fases de monitoramento dos planos passados e na transformação de estratégias em orçamento.

Ao se levar em consideração a estruturação apresentada anteriormente, relacionada ao processo de gestão, pode-se perceber que as duas fases em que a área de controladoria apresentou maior participação, e mais a fase de transformação das estratégias em planos operacionais, referem-se a outras fases do processo de gestão, como o planejamento operacional e o controle, indicando a participação desta área em toda a extensão do mencionado processo.

No mesmo sentido da pesquisa de Goldenberg (1994), Silva (2001), em sua dissertação de mestrado, realizou uma pesquisa empírica para avaliar a participação da controladoria no planejamento estratégico, através de um questionário direcionado ao *controller* e ao diretor-presidente de empresas industriais do Estado do Rio Grande do Sul. Os respondentes foram questionados sobre os seguintes itens: determinação da missão; fixação de metas; previsões sobre condições futuras; determinação de alternativas ao modelo; avaliação da estratégia; hierarquização dos níveis da estratégia e cronograma de acompanhamento; estabelecimento de data de implantação; projeção de cenários para o mercado consumidor;

identificação das oportunidades e ameaças; identificação de pontos fortes e fracos; definição de diretrizes estratégicas; medição de desempenho e medição e acompanhamento de padrões.

Ott (1997), em sua tese de doutorado, também realizou uma pesquisa empírica em empresas do Estado do Rio Grande do Sul e da Comunidade Autónoma do País Vasco (CAPV), Espanha,. Nessa pesquisa, entre outros aspectos, verificou que é destacada para a controladoria a função de geração de informações estratégicas para a tomada de decisões das organizações, o que ocorreu em 57% das empresas do Rio Grande do Sul e 70% das empresas da CAPV.

Em contrapartida, a pesquisa também verificou a participação do *controller* em diversas atividades desempenhadas durante o planejamento estratégico, como a determinação da missão, o estabelecimento de objetivos, a coordenação do planejamento, a fixação de hipóteses, a avaliação do ambiente, a formulação de estratégias, a seleção das melhores estratégias, a transformação das estratégias em planos operacionais, a transformação das estratégias em orçamentos e controle dos planos, com destaque para sua participação na transformação das estratégias em orçamentos, controle dos planos, na coordenação do planejamento e no estabelecimento de objetivos.

Os resultados obtidos confirmaram a participação da controladoria, em maior ou menor escala, em todos os itens abordados, o que confirma a sua importância no planejamento estratégico e mesmo em outras etapas que o antecedem, como, por exemplo, na determinação da missão da empresa.

Durante o planejamento estratégico, verifica-se a participação da controladoria desde as etapas iniciais. Na formulação das estratégias, fornece informações históricas aos gestores de todas as áreas da organização, os quais, pelo confronto dessas informações com as expectativas surgidas da análise das ameaças e oportunidades e dos pontos fortes e fracos da empresa, tomam suas decisões. As informações históricas armazenadas, em grande parte, pela área de controladoria, embora refletindo dados passados, possibilitam aos gestores entenderem qual é a posição atual da organização a fim de determinar, posteriormente, onde ela quer e pode chegar.

Quando presente na coordenação do processo, a controladoria deve indicar qual é a melhor alternativa a ser seguida pela organização, tanto em relação à diretriz estratégica global da organização, definida pelos seus donos, quanto às estratégias definidas pelos gestores de cada área da empresa. Nesse caso, quando todas as áreas da organização elaboram os seus próprios planejamentos, a controladoria tem a responsabilidade de analisá-los,

buscando a sua harmonização. Assim, possibilita que a soma do resultado das áreas represente o resultado esperado pela organização, atingindo uma sinergia pela qual toda a empresa caminha no mesmo sentido a fim de atingir o seu objetivo, o qual deve estar em primeiro lugar em detrimento da consideração individual de cada área.

Roehl-Anderson e Bragg (1996) destacam que a controladoria é a área responsável por efetuar a análise financeira relacionada com as estratégias a serem definidas. Já, Padoveze (2002) define a determinação da estrutura do ativo como a decisão de investimento que é tomada com fundamento na obtenção da combinação ideal de ativos em relação ao negócio proposto, objetivando a menor estrutura possível de capital, considerando a rentabilidade desejada. Essa é uma das decisões mais difíceis no processo de gestão, porque significa identificar a quantidade e a qualidade do investimento. É uma decisão que representa o marco da passagem do planejamento estratégico para o planejamento operacional, em que será abordada com maior ênfase.

2.2.2 O Planejamento Operacional

Das estratégias de cada área, emana o planejamento operacional, como um desdobramento do planejamento estratégico, no qual ocorre a transformação dos aspectos qualitativos das estratégias em quantitativos.

Padoveze (2002) destaca o planejamento operacional como um detalhamento dos planos e diretrizes estratégicas com o objetivo de dar existência física aos planos delineados, detalhando-se as alternativas selecionadas e quantificando-se analiticamente recursos, volumes, preços, prazos, investimentos e demais variáveis planejadas.

O planejamento operacional consiste na identificação, integração e avaliação de alternativas de ação e na escolha de um plano de ação a ser implementado (CATELLI *et al.*, 2001). Os autores também referem que esse planejamento compreende as seguintes etapas: estabelecimentos dos objetivos; definição dos meios e recursos; identificação das alternativas de ação; simulação das alternativas identificadas; escolha das alternativas e incorporação ao plano; estruturação e quantificação do plano; e, aprovação e divulgação do plano.

Catelli *et al.* (2001, p. 140) ainda destacam que “esse processo deve acontecer com a participação dos responsáveis pelas diversas áreas funcionais da empresa, para que reflita as condições operacionais adequadas e exista o compromisso com o seu cumprimento”.

Essa participação de todas as áreas é importante na consolidação do planejamento operacional porque ninguém detém o conhecimento técnico mais adequado do que a própria área funcional responsável. O gestor da área de produção, por exemplo, é a pessoa mais bem informada sobre as novas tecnologias para determinado tipo de máquina, e assim acontece com todas as áreas da organização, razão pela qual os gestores de cada área devem ter participação efetiva.

A utilização desse conhecimento técnico dos gestores traz o embasamento necessário para o estabelecimento correto de padrões de comportamento, seja qual for sua natureza, pois estarão sendo consideradas, além dos aspectos qualitativos das estratégias, as condições físicas necessárias para sua efetivação, o que possibilita a transformação desses aspectos qualitativos em quantitativos.

Crozatti (1998, p. 15) destaca:

[...] é relevante [...], na fase do planejamento operacional, a elaboração de orçamentos e simulações com a utilização de sistemas que permitam o acesso de cada gestor responsável, para a análise das alternativas possíveis e escolha da que melhor contribua para a otimização do resultado da empresa, na implementação das atividades de cada área.

Uma das formas de relatório mais comuns relacionadas ao planejamento operacional são os orçamentos, que estão baseados em todas as informações processadas anteriormente e por meio dos quais são quantificadas todas as operações da empresa. Resultam nos orçamentos de vendas, produção, despesas, fluxo de caixa, demonstrações contábeis, entre outras peças orçamentárias, que devem trazer informações que sirvam de base para a tomada de decisões.

O sistema de orçamento visa antecipar a visualização dos possíveis resultados operacionais, considerando os aspectos relevantes de produtividade, qualidade e competitividade que o ambiente operacional impõe (ZDANOWICZ, 2000). O autor esclarece que a adoção da proposta orçamentária pela empresa pressupõe a prévia análise de todos os fatores relevantes contidos no planejamento estratégico e operacional.

No planejamento operacional, a controladoria é a responsável pela transformação dos aspectos qualitativos em padrões de comportamento operacional, sejam de natureza monetária ou não, econômicos, físicos ou financeiros, quantificando, dessa forma, os objetivos de cada área da organização. Esses padrões decorrem dos objetivos globais da empresa, das informações contidas no banco de dados da controladoria, bem como de outras informações colhidas junto às próprias atividades operacionais da organização e nas expectativas contidas

no planejamento, guiando os gestores na execução de suas atividades e permitindo o controle dos resultados alcançados.

Nesse sentido, para a área de suprimentos, por exemplo, todas as negociações devem ser efetuadas a fim de obedecer a um giro do estoque de 12 vezes ao ano; para a área de engenharia, a utilização da matéria-prima deve ser otimizada de maneira que não ocorram perdas; os investimentos realizados por qualquer área devem representar um retorno num prazo máximo de três anos. Assim ocorrendo com todas as áreas da organização, busca-se a otimização do seu resultado global. Essas informações são repassadas pela controladoria a todas as áreas da organização e permitem o monitoramento constante das operações da empresa durante a execução do planejamento operacional.

No entendimento de Padoveze (2002), o planejamento operacional apresenta dois elementos condutores de seu processo: (1) os produtos e serviços planejados que serão gerados; (2) as unidades de negócios necessárias à elaboração dos produtos e serviços planejados.

Dessa forma, o autor registra que o planejamento operacional está ligado à estrutura básica do balanço patrimonial em suas duas grandes áreas, ativo e passivo: inicialmente, pela determinação da estrutura do ativo das unidades de negócio, definida como a decisão de investimento tomada com fundamento na obtenção da combinação ideal de investimentos em ativos fixos e capital de giro; em seguida, pela determinação da estrutura desejada ou ideal de financiamento dos investimentos do ativo.

Assim, dentro do processo de planejamento operacional, cabe à controladoria a criação de modelos de decisão, mensuração e informação ligados à determinação das estruturas de ativos e passivos das unidades de negócio e da empresa, bem como para as decisões posteriores de adaptação das estruturas determinadas (PADOVEZE, 2002, p. 26).

Essa, talvez, seja uma das decisões mais difíceis do processo de gestão e representa uma consequência das estratégias que decorreram do planejamento estratégico, no qual foram definidas as diretrizes e os pontos referenciais que determinarão a estrutura do ativo.

Para se definir a estrutura do ativo, é necessária a prévia definição de uma série de variáveis, das quais Padoveze (2002) destaca: definição do negócio; definição do produto ou serviço, mercado, volume, preço de venda; definição do segmento da cadeia produtiva e tecnologia do produto; definição ou criação das tecnologias essenciais da empresa; e detalhamento e definição das variáveis básicas das tecnologias essenciais da empresa.

A observação das variáveis mencionadas caracteriza-se como um dos pontos fundamentais para que os aspectos qualitativos das estratégias sejam mensurados e, dessa forma, sejam quantificados os objetivos da organização.

2.2.3 A Execução do Planejamento Operacional

A fase da execução corresponde à efetivação do planejamento da empresa, ou seja, as ações práticas que devem ser realizadas por área para se atingir as estratégias definidas. Nessa fase, as ações são implementadas e, a partir disso, serão atingidos ou não os objetivos traçados pela organização.

Corresponde à fase em que os recursos são consumidos e os produtos são gerados. Nessa fase, ainda podem ocorrer alterações e ajustes quando se busca a opção de outras alternativas operacionais, a seleção da mais adequada e a implementação dos ajustes. As ações definidas no planejamento operacional são implementadas e os recursos são consumidos (CATELLI, *et al.*, 2001).

Pereira (2001) assinala que a execução envolve a identificação, a simulação e a escolha de alternativas para o cumprimento das metas, bem como a implementação das ações.

Durante a execução, ocorre a materialização do planejamento. É nessa fase que todas as estratégias definidas pela empresa devem se transformar em realizações; por isso, é importante um monitoramento constante das ações realizadas a fim de que cumpram com os objetivos estabelecidos. Essa fase corresponde a um processo contínuo no qual os gestores são responsáveis pela tomada de uma série de decisões a fim de que as realizações ocorram da maneira esperada; porém, demandam informações adequadas. A controladoria, por sua vez, é responsável pela geração dessas informações, subsidiando, dessa forma, os gestores.

Portanto, nessa etapa, a controladoria exerce um monitoramento, não no sentido de controlar os resultados atingidos, mas, sim, de prestar informações durante a execução do planejamento operacional, o que ocorre antes das realizações acontecerem.

2.2.4 O Controle

O controle do processo de planejamento permite verificar se todas as áreas da organização estão desempenhando suas atividades de maneira correta, ou mesmo se os resultados alcançados correspondem às expectativas contidas no planejamento. Os resultados

atingidos são comparados aos orçados, indicando a possibilidade de se apontar os desajustes ocorridos durante o processo a fim de solucioná-los.

O controle deve ser executado junto a todas as áreas da organização, avaliando o resultado de cada uma individualmente e também da empresa como um todo. Catelli *et al.* (2001) afirmam que a avaliação do desempenho nessa fase deve ser analítica e global. Acrescentam que, para a implementação do controle com sucesso, deve-se seguir quatro etapas: a) prever os resultados das decisões na forma de medidas de desempenho; b) reunir informações sobre o desempenho real; c) comparar o desempenho real com o previsto; e d) verificar quando uma decisão foi deficiente, corrigindo o procedimento que a produziu e suas conseqüências.

É importante que todas as etapas anteriores ao controle tenham sido desenvolvidas de maneira a gerar informações adequadas, metas claras e passíveis de serem atingidas, para que, nessa fase, possa se assegurar que os resultados planejados sejam efetivamente alcançados.

Nessa fase, é responsabilidade da controladoria o confronto dos resultados alcançados com os resultados planejados, identificando quais áreas corresponderam ou não às expectativas do planejamento. É fundamental que a controladoria esteja apoiada em um sistema de controles internos adequado, que lhe permita saber qual é o custo mais baixo, e se esse custo corresponde ao valor esperado; que verifique, por exemplo, se a área de suprimentos de fato está fazendo uma rotatividade dos fornecedores de forma a não haver vício na compra de materiais; e que tenha um sistema contábil que possibilite avaliar exatamente o resultado dado por cada gestor.

Esses controles internos permitem a comparação dos resultados alcançados durante o processo de gestão, o que representa o controle das operações da organização. Um planejamento sem uma adequada estrutura de controles internos como base impossibilita a análise dos resultados, comprometendo todo o planejamento. Durante a fase de controle, a controladoria busca identificar os desvios ocorridos em relação ao planejamento, determinando qual foi a sua origem.

Nessa fase, a área de controladoria monitora as atividades, pois determinada variável pode se comportar de forma diferente daquela que foi planejada em alguma área; então, se isso acontecer, a controladoria atuará na sua correção, verificando se o problema ocorrido foi ocasionado por algum erro de gestão ou por alguma variável que não estava prevista no planejamento operacional. Volta-se a frisar que a controladoria não é responsável pela tomada de decisão, que é função do gestor, mas deve monitorar a decisão tomada a fim de verificar se

está atingindo seu propósito ou se deverá corrigir possíveis falhas ocorridas para que não se comprometa o bom desempenho da empresa. Além disso, esse monitoramento deve ser constante a fim de identificar problemas no menor tempo possível, possibilitando solucioná-los antes que se tornem maiores para a organização.

Após detectar as possíveis diferenças ocorridas, os resultados devem ser comunicados aos gestores, para que corrijam eventuais desvios, e à alta gestão, a fim de demonstrar como a empresa, em um contexto global, está se comportando. Essa comunicação é efetuada através do *feedback*, que, segundo Oliveira (2001), é um instrumento fundamental para o controle das decisões por possibilitar a avaliação contínua do desempenho planejado contra o desempenho esperado. O autor complementa que a função controle está ligada ao planejamento através do *feedback*, que se caracteriza por ser um sistema que fornece informações sobre o resultado das decisões passadas.

No mesmo sentido, o *feedback*, de acordo com Figueiredo e Caggiano (1997), possibilita ao gestor determinar o progresso atingido em busca da realização dos objetivos especificados no planejamento. Também permite aos gestores reverem esses objetivos de acordo com novas circunstâncias, não previstas inicialmente. Estendendo seu entendimento, os autores salientam que o sistema de *feedback* proporciona meios para a avaliação dos objetivos planejados. Se ocorrerem mudanças no cenário econômico, a eficiência das operações da empresa dependerá da sensibilidade de reação a essas mudanças e da avaliação do seu impacto nos objetivos planejados anteriormente.

É responsabilidade da área de controladoria a comunicação das ocorrências levantadas através do controle para a alta gestão. Detendo essas informações, a controladoria busca comunicar aos gestores e, especialmente, à alta gestão de que determinado desvio está ocorrendo em virtude da ineficácia de determinado gestor ou da mudança de uma variável ambiental, o que vai requerer que o plano seja reequilibrado.

Verifica-se, portanto, a importância da participação da controladoria no processo de gestão, sobretudo, por conter em sua essência a função de controle, o qual é traduzido na busca do controle da organização num contexto global, através da implantação e do monitoramento de controles internos e do sistema de informações da empresa. A controladoria visa integrar o processo de gestão, provendo os gestores com informações úteis, bem como fazendo o acompanhamento e o controle das estratégias formuladas, a fim de analisar o alcance dos objetivos traçados. Esse processo representa, pois, um controle de todas as operações da empresa e busca a otimização do resultado global da organização como um

todo, e não de suas áreas individualmente. No processo de gestão das organizações, que é estruturado nas fases de planejamento estratégico, planejamento operacional, execução, controle e *feedback*, são tomadas decisões relevantes, que influenciam diretamente nos resultados de uma organização, negativa ou positivamente. Algumas obras destacam a importância da controladoria nesse processo, dadas as suas características de provedora de informações úteis para a tomada de decisões.

3 CONCLUSÃO

O processo de gestão das organizações envolve todas as suas áreas, caracterizando-se como um ato contínuo de tomada de decisões. A obtenção da eficácia de tais decisões pode ser facilitada pela existência de uma área específica na empresa, à qual se delegue a responsabilidade pela integração e monitoramento desse processo: a controladoria.

Esse processo reflete as expectativas da alta administração da empresa de obtenção de resultados econômicos. É nele que se estabelecem os parâmetros de eficácia organizacional, traduzidos em diretrizes e metas que se convertem em um padrão de comportamento operacional que passa a ser o marco orientador para a avaliação do desempenho econômico da empresa e de seus gestores. Ele abrange todo o processo decisório e é a base para a explicação do êxito ou para o não-cumprimento dos objetivos organizacionais. É através do resultado desse processo que se torna possível entender o alcance da capacidade gerencial da empresa.

A capacidade gerencial da organização, por sua vez, potencializa-se através da irrigação do processo de gestão com as informações necessárias para que os objetivos organizacionais se materializem da forma esperada. Assim, a sustentação de tal processo caminha pela existência de um sistema de informações gerenciais que permita o tempestivo contato dos gestores com os dados de que necessitam para a execução de suas atividades.

O processo de gestão representa a dimensão de controle operacional que, entre outras características, proporciona a distribuição formal da responsabilidade pela geração dos resultados entre os membros organizacionais. A primeira fase desse processo, o planejamento estratégico, tem como princípio assegurar o cumprimento da missão da empresa, gerando um conjunto de diretrizes estratégicas de caráter qualitativo, que visa orientar a etapa de planejamento operacional.

Tais diretrizes são fruto de uma metódica análise de cenários, envolvendo a identificação das potenciais ameaças e oportunidades, intrínsecas ao complexo ambiente

externo da empresa, e dos pontos fortes e fracos existentes em sua estrutura de operação em relação aos de seus concorrentes. O objetivo central desta análise é prover subsídios que respaldem a alta administração na definição do posicionamento estratégico da empresa, o qual norteará a realização do planejamento operacional, materializando, dessa forma, as expectativas dessa administração quanto ao comportamento organizacional e ao resultado econômico dele resultante.

Com isso, o planejamento estratégico torna-se não apenas um instrumento a ser utilizado pela alta administração para facilitar o relacionamento da empresa com o seu ambiente, facilitando suas operações e continuidade, mas também “uma poderosa ferramenta de controle gerencial interno, que permite o monitoramento do comportamento organizacional e a identificação das contribuições individuais para a realização dos objetivos da organização” (NASCIMENTO, 2002, p. 6), dadas por seus gestores. Essa ferramenta administrativa é, portanto, a armadura da dimensão de controle operacional.

O produto resultante do planejamento estratégico é o planejamento operacional, segundo elemento do processo de gestão e da dimensão de controle operacional. Possui a característica de quantificação de objetivos qualitativos, transformando-os em metas, cujos alcances estão relacionados a um padrão de consumo de recursos para a obtenção de um determinado nível de resultado desejado. Essas metas, portanto, são orientadoras para os gestores no sentido de lhes indicar, de forma clara, as expectativas que a alta administração tem quanto às contribuições que deles se esperam para o resultado econômico da organização, servindo também para o estabelecimento dos parâmetros que servirão de base para suas próprias avaliações de desempenho.

Sob a perspectiva da área de controladoria, o resultado econômico esperado com o planejamento operacional é o produto de uma equação expressada na própria demonstração de resultados que se produz a partir dele. Assim, os componentes do resultado – receitas, custos e despesas – são planejados de forma metódica e são determinados de forma interativa e interdependente pelo uso combinado dos recursos colocados à disposição dos gestores para o exercício de suas atividades, expressadas pelos ativos e passivos da empresa.

Nesse sentido, não só as variáveis que compõem a mencionada equação, mas também aquelas relacionadas ao volume de recursos demandados pela operação, convertem-se em indicadores de desempenho, que se tornam a bússola usada pela área de controladoria para aferir resultados, apontar desvios, auxiliar a alta administração no acompanhamento da performance da organização e de seus gestores.

A execução do planejamento, etapa em que se concretizam o processo de implementação das ações e o surgimento das transações realizadas (CATELLI et al., 2001), leva a organização a alcançar seus objetivos ou a redimensioná-los, caso se observem fatores ambientais restritivos não previstos anteriormente. Nessa fase do processo de gestão e da dimensão de controle operacional, a postura da área de controladoria é a de orientar a ação gerencial, suprimindo os gestores com informações que os induzam à tomada das melhores decisões nas circunstâncias e, em um momento posterior, com aquelas que lhes proporcionem o julgamento da qualidade dos resultados alcançados.

Na execução do planejamento, o foco da ação gerencial é cada transação econômica, envolvendo os conceitos de eficácia organizacional, transparência administrativa e de lucratividade, o que requer da área de controladoria uma atuação proativa na irrigação do processo decisório com informações úteis para a tomada de decisões, voltando-se essa área, ao mesmo tempo, para a outra face de sua missão, que é o controle da execução do planejamento.

A fase de controle da execução do planejamento objetiva monitorar as atividades operacionais para garantir que estas sejam realizadas de acordo com as expectativas da alta administração. O principal processo de controle do planejamento é a mensuração do desempenho real comparado ao padrão estabelecido no planejamento operacional.

Além de suprir os gestores com informações que possibilitem a tomada de ações corretivas, na fase de controle, a área de controladoria cumpre outra parte de sua missão, que é o contínuo provimento de informações justas e imparciais (Roehl-Anderson; Bragg, 1996) para a alta administração, permitindo-lhe conhecer o nível de detalhes das atividades, de forma a lhe possibilitar o julgamento sobre a preservação de seus interesses e daqueles que ela representa: proprietários e outros interessados pela empresa.

Assim, conclui-se que a adoção da área de controladoria pelas empresas e o desenvolvimento de sua atuação de forma sistêmica, de maneira que esteja envolvida com todos os membros da organização, desde os níveis mais altos até os operacionais, presta contribuições importantes à organização, possibilitando o seu equilíbrio diante das dificuldades existentes no seu ambiente operacional.

THE CONTROLLING SECTOR'S ROLE IN THE ORGANIZATIONAL MANAGEMENT PROCESS

Abstract: The process of the organizational management, understood in strategic planning, operational planning, execution and control, is the springboard which provides the decision-taking on relevant issues in order to get the organizational efficiency. So that, the controlling field has an essential participation in this process, because it acts in a systemic way in the organization through the interaction among all company areas, to provide its managers with useful information to achieve the expected result. The strategic and operational planning is a process in which the effects of environment variables on the organization are taking into consideration, taking a look at the expectations and the approval of the business owner, become into clear goals of results, on efficiency patterns which dictate the expected company management behavior, subsidizing the managers assess system, defining the parameters for their rewards or punishments. The planning execution, level in which the process of the actions implementation and the appearance of the performed transactions are done, makes the organization achieve its goals or restructure them, if restrictive environmental factors non-predicted before are observed, this level, of planning execution control. It's why this study emphasizes the participation of the controlling sector in the organizations management process.

Keywords: Controlling sector. Management process. Planning.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, L. B. *et al.* Controladoria. In: CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON..** São Paulo: Atlas, 2001.

ANSOFF, H. I.; McDONNELL, E. J. **Implantando a administração estratégica.** São Paulo: Atlas, 1993.

BEUREN, I. M. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHMIDT, P. (Org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa..** Porto Alegre: Bookman, 2002.

BIANCHI, M. **A controladoria como um mecanismo interno de governança corporativa e de redução dos conflitos de interesse entre principal e agente.** 2005. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2005.

CATELLI, A. *et al.* Sistema de Gestão Econômica - GECON. In: CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON.** São Paulo: Atlas, 2001.

CROZATTI, J.. Modelo de gestão e cultura organizacional: conceitos e interações. **Caderno de Estudos**, São Paulo, FIPECAFI, v.10, n. 18, maio/agosto 1998.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C.. **Controladoria: teoria e prática.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

GOLDENBERG, M. C. L.. **Contabilidade estratégica: o papel do controller no processo de planejamento estratégico.** 1994. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1994.

GUERREIRO, R. **Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição a teoria da comunicação da contabilidade.** 1989. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo 1989.

KANITZ, S. C. **Controladoria: teoria e estudo de casos.** São Paulo: Pioneira, 1976.

MARTIN, N. C. Da contabilidade a controladoria: a evolução necessária. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 28, p. 7-28. Jan./Abr. 2002.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à Controladoria: conceitos, sistemas, implementação.** São Paulo: Atlas, 1993.

NASCIMENTO, A. M. **Descentralização do processo de formulação das estratégias empresariais.** 2002. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002:

OLIVEIRA, A. B. S. Planejamento, planejamento de lucro. In: CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON.** São Paulo: Atlas, 2001.

- OTT, E. **La información contable y el proceso de toma de decisiones: marco conceptual y estudio empírico.** 1997. Tese (Doutorado em Ciências Econômicas e Empresariais) - Universidad de Deusto, San Sebastián, 1997.
- PADOVEZE, C. L. A controladoria no planejamento operacional: modelo para determinação da estrutura do ativo. **Revista de Contabilidade do CRC/SP**, São Paulo, Ano VI, n. 20, junho/2002.
- PADOVEZE, C. L.; BENEDICTO, G. C. **Cultura organizacional: análise e impactos dos instrumentos no processo de gestão.** In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 27, Anais... Atibaia, 2003.
- PEREIRA, C. A. Ambiente, empresa, gestão e eficácia. In: CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON.** São Paulo: Atlas, 2001.
- PEREZ JUNIOR, J. F.; PESTANA, A. O.; FRANCO, S. P. C. **Controladoria de gestão: teoria e prática.** São Paulo: Atlas, 1997.
- RICARDINO FILHO, A. A. **Do Steward ao Controller, quase mil anos de management accounting.** 1999. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.
- ROEHL-ANDERSON, J. M.; BRAGG, S. M. **Manual del controler: funciones, procedimientos y responsabilidades.** Bilbao: Deusto, 1996.
- SCHMIDT, P.; SANDOS, J. L. **Fundamentos de controladoria.** São Paulo: Atlas, 2006.
- SILVA, J. L. R. **O planejamento estratégico e o relacionamento com as atividades desenvolvidas pelo Controller.** 2001. Dissertação (Mestrado em Administração). Faculdade de Administração, Contabilidade e Economia, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2001.
- TUNG, N. **Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 1974.
- WILLSON, J. D.; ROEHL-ANDERSON, J. M.; BRAGG, S. M. **Controllershship: the work of the managerial accounting.** 5. ed. New York: John Wiley, 1998.
- ZDANOWICZ, J. E.. **Planejamento financeiro e orçamento.** 3. ed. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2000.