

**CONSELHO REGIONAL DE
CONTABILIDADE
DO RIO GRANDE DO SUL**

**A CONTABILIDADE E A
CONTROLADORIA,
TEMA ATUAL E DE ALTA
RELEVÂNCIA PARA A
PROFISSÃO CONTÁBIL**

Contador Dr. OLIVIO KOLIVER

Porto Alegre – Março de 2005

Editor:
CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE
DO RIO GRANDE DO SUL
Rua Baronesa do Gravataí, 471
90160-070 PORTO ALEGRE-RS
Fone/fax (51) 3228-7999
E-mail: crcrs@crcrs.org.br
Internet: www.crcrs.org.br

Autor:
Contador Dr. Olivio Koliver

Coordenação:
Contador ENORY LUIZ SPINELLI – Presidente

Tiragem: 3.000 exemplares.

Os conceitos apresentados neste livro
são de inteira responsabilidade do autor.

APRESENTAÇÃO

O presente trabalho é mais uma contribuição do Contador e Professor Dr. Koliver, que constantemente estuda e pesquisa temas atuais e ligados à Contabilidade. Desta vez, propõe-se a abordar o assunto Controladoria, com o objetivo de não só proporcionar uma reflexão – que o assunto merece –, mas também apresentar uma visão crítica pontual tanto sobre o posicionamento da função da Controladoria no organograma das entidades, como sobre o papel a ser desempenhado pelo profissional responsável, chamado de *controller*.

A função do *controller*, mais precisamente na última década, no Brasil, passou a ter relevância tanto no meio acadêmico, em cursos de pós-graduação e mestrado, quanto no mercado, que procura profissionais especializados, com visão de gestão, planejamento gerencial, fiscal, financeiro e de Contabilidade.

Exercer a função de *controller* requer conhecimento da atividade para poder executá-la adequadamente, requer interação e liderança para, assim, acompanhar a dinâmica do processo e da exata dimensão do negócio para o qual está recebendo total confiança. Vê-se que a atuação nessa área não constitui um modismo, tampouco se restringe a uma função específica, pois, para que um processo de gestão se complete, o profissional, por excelência, deve ter visão ampla, atuando e controlando todas as áreas da organização.

O ato de executar está baseado neste conjunto de elementos que se completam – liderança, fixação de objetivos, planejamento, implementação de ações, controle, avaliação de estoques, custos, preço de venda, consecução de metas, financeira, qualidade –, e, fundamentalmente, o *controller* deve ter conhecimento de Contabilidade, sabendo usá-la como instrumento de informação e de apoio. Em suma, requer habilidades interpessoais, conhecimento

de si próprio e de sua capacidade, habilidade na utilização da tecnologia para concretizar as metas, traduzindo um conjunto de informações técnicas para uma linguagem de negócio e de decisão. Conclui-se que, para ser *controller*, não basta querer ser, é necessário, sim, estar preparado para saber ser e executar a função com conhecimento, disciplina e convicção.

Nossos agradecimentos ao Contador Dr. Olivio Koliver por mais esta colaboração para a Classe Contábil.

Contador *Enory Luiz Spinelli*,
Presidente do CRCRS.

SUMÁRIO

Resumo	07
01. A Atualidade Do Tema	09
02. A Semântica da Expressão Controladoria na Literatura Técnica Corrente	12
03. O que dizem os nossos Dicionários	17
04. A Experiência recente na área do Mercosul	19
05. Contabilidade Gerencial	20
06. Os Conteúdos propostos em Cursos de Pós-Graduação, <i>Lato e Strictu Sensu</i>	23
07. A Conceituação de Contabilidade na legislação oriunda do Sistema CFC/CRCs	27
08. As Prerrogativas Profissionais	30
09. Conclusões	35
Referências Bibliográficas	39

RESUMO

A busca de **competitividade** na época atual representou extraordinário estímulo ao desenvolvimento e ao uso de **sistemas de informações** como meio de apoio corrente e estratégico às decisões relativas às atividades gestoriais, desde aquelas integrantes do dia-a-dia até as de longo prazo. A difusão dos meios computacionais desempenhou um papel determinante nesse sentido, provocando igualmente, o surgimento de grande quantidade de cursos sobre o tema, tanto de especialização quanto de pós-graduação *stricto sensu*.

Analisando a questão, efetuamos o exame de dezenas de cursos e publicações e, a par de outros aspectos importantes, constatamos o surgimento e a expansão dos substantivos **controladoria** e **controller**, muitas vezes associados a profissões diversas da Contábil, evidenciando-se a existência de possível problema no âmbito das prerrogativas profissionais.

A literatura técnica corrente sobre sistemas de informações demonstra que a maioria dos autores entende a controladoria como **órgão administrativo**, com suas atividades centradas no planejamento, relato e controle de informações destinadas a dar suporte técnico às decisões dos executivos da entidade. Já outros insistem em classificar a Controladoria como **conhecimento autônomo** e até mesmo como **ciência**. Os que assim se expressam contraditam diretamente os **fundamentos da Contabilidade** e da **Profissão Contábil**.

Nenhum dos dicionários correntes da língua portuguesa consigna a expressão controladoria na condição de **ciência** ou **conhecimento autônomo**, definindo-a sempre como **órgão de controle** ou como o **conjunto de funções** daquele que exerce o controle, eventualmente denominado de *controller*, expressão inglesa de uso discutível. No idioma espanhol, a palavra *contralor* é utilizada no âmbito profissional como indicativa de **função**, e **Contraloria**, como sinônimo de unidade administrativa, de

assessoria ou apoio aos executivos. Não encontramos **nenhum caso** de identificação como Conhecimento independente.

A literatura relativa à Contabilidade Gerencial ou Administrativa demonstra claramente que seu conteúdo concerne à essência das tarefas exercidas nas controladorias, e a utilização de técnicas e conhecimentos de outros ramos de Conhecimento constitui circunstância normal nas atividades profissionais. Lamentavelmente, os cursos de pós-graduação vêm-se utilizando, cada vez mais de intitulações em que ressalta a palavra **controladoria**, que, às vezes, é até adjetivada! Mais ainda, apesar de os seus programas serem substantivamente contábeis, a Contabilidade, muitas vezes, sequer é citada.

As circunstâncias referidas demonstram, a nosso ver, a imperiosidade da afirmação mais **intensa** e **constante** do que é a Contabilidade, na sua condição de ciência social que tem, primeiramente, por objeto o patrimônio das entidades e, por objetivo, a apreensão, registro, relato e análise das variações patrimoniais passadas, presentes e futuras, reais ou padronizadas, concretas, previstas ou simuladas, bem como valores patrimoniais tangíveis ou intangíveis, com vistas à geração de informações úteis à tomada de decisões pelos usuários. No campo interno, os objetivos estão diretamente relacionados com a eficácia da gestão. Todos os elementos em causa estão explicitados nos ordenamentos emitidos pelo Conselho Federal de Contabilidade, inclusive as prerrogativas profissionais, que estão em consonância com a própria conceituação de Contabilidade.

As conclusões finais do trabalho buscam chamar a atenção da Classe Contábil para a necessidade de uma postura firme e permanente em relação ao problema referido, combatendo as posições que **inaceitam** a Contabilidade como ciência social na forma estabelecida pelo Egrégio CFC e difundem como pertencentes a outros ramos de conhecimento ou profissões,

atividades que são nitidamente contábeis, notadamente aquelas exercidas nos setores de controladoria.

01 – A ATUALIDADE DO TEMA

A evolução das atividades econômicas nos últimos anos, notadamente na última década, com manifesto aumento na concorrência, teve, entre outras conseqüências, a intensificação da busca de **competitividade**, alçada à condição de fator de **sobrevivência**. Aliás, a maioria das empresas cuja administração não se apercebeu das tendências em afirmação sofreu os efeitos, e não foram raros os casos de fechamento puro e simples, além da venda para terceiros, especialmente em países em desenvolvimento como o nosso. De outra parte, o quadro em tela colocou em **relevo** a questão da **qualidade do sistema de informações** à disposição dos gestores das entidades, com vistas ao subsídio de decisões, tanto aquelas de natureza corrente quanto as relacionadas com o planejamento da entidade a curto, médio ou longo prazos. Noutras palavras, as atividades de controle, notadamente no âmbito interno, mas também no quadrante externo, passaram a integrar o vocabulário corrente de pessoas ligadas à gestão de empreendimentos.

A utilização de informações correntes, oportunas, corretas e suficientes na gestão, entretanto, **não é novidade**, porquanto acompanhou *pari passu* o desenvolvimento econômico, especialmente a partir da segunda revolução industrial, com intensificação desde o início dos anos vinte do século passado, época na qual começou a aplicação da **contabilidade marginal**, e no início dos anos trinta, quando surgiu o **custeio por atividades**, técnica que a maioria supõe, erradamente, ser de época bem mais recente. O que mudou, em verdade, foi a **abrangência** dos sistemas de informação e a **amplitude** do seu uso. Noutras palavras, aquilo que antes era restrito a um número limitado de empresas, cuja administração se encontrava, qualitativamente, em estágio bem mais avançado do que a média, passou a integrar o universo do interesse geral, por concernir diretamente à eficácia da gestão e à realização dos objetivos do empreendimento. Ademais, a rapidíssima disseminação do emprego dos recursos computacionais desempenhou um papel

importantíssimo, porquanto possibilitou o levantamento, a tabulação e a análise de informações, bem como a comparação entre valores padronizados e realizados, além de projeções tecnicamente fundamentadas **em medida antes inimaginável**, em razão dos meios técnicos disponíveis. Nesse sentido, causa hoje espécie entre os jovens a menção ao fato de que, há pouco mais de duas décadas, o uso de cartões perfurados, com todas as limitações dessa técnica, era considerado símbolo de **atualização tecnológica** e de que, em nosso país, no meio século, era usual a feitura da escrituração contábil oficial mediante registros manuais.

De outra parte, a expansão do emprego de sistemas elaborados de informações como **suporte decisorial** trouxe também consigo tendências praticamente inevitáveis, particularmente na área do ensino, o que é compreensível, uma vez que, reconhecida a importância dos sistemas de informações na área gestorial, é natural que passassem a ser oferecidos cursos destinados ao treinamento de pessoas em técnicas particularizadas. Noutras palavras, houve um incentivo direto à especialização no campo de sistemas de informações.

Os levantamentos por nós realizados evidenciaram o funcionamento, já a partir da segunda metade da década passada, de significativo número de cursos em nível de pós-graduação, em universidades das diversas regiões do País, tanto em *lato* quanto em *stricto sensu*, ou seja, **cursos de especialização e de mestrado**. Em muitos casos, também frutificaram seminários ou cursos de curta duração, tanto voltados a aspectos genéricos dos sistemas de informação quanto a temas específicos. As denominações dos cursos são as mais **variadas**, o que representa fator de grande importância na consecução dos objetivos do presente trabalho, como demonstraremos a seguir.

A relação a seguir exposta foi organizada com base nas indicações feitas pelos autores de artigos curtos publicados em seção específica do *Jornal do Comércio*(1), de Porto Alegre, nos

últimos quatro anos. A lista é somente **ilustrativa**, mas provavelmente poderia ser estendida, em essência, para o restante do Brasil. O que interessa, nesse momento, é o fato de as pessoas que informaram estar freqüentando um dos cursos escreverem sempre sobre o tema mencionado no título do trabalho. Os cursos propriamente ditos seguramente apresentam conteúdos variados, embora centrados nos sistemas de informação. As denominações dos cursos por nós anotadas, foram, entre outras, as seguintes:

Auditoria;
Auditoria Integral;
Auditoria e Perícia;
Contabilidade;
Contabilidade Avançada;
Controladoria;
Controladoria e Contabilidade (mestrado);
Controladoria e Contabilidade Avançada;
Controladoria e Contabilidade Gerencial (mestrado);
Controladoria de Gestão;
Estratégia;
Finanças;
Finanças Públicas e Controladoria;
Gestão;
Gestão de Custos;
Gestão Estratégica;
Gestão de Negócios; e
Mestrado Profissional em Controladoria – Pós-Graduação em Economia.

A nosso ver, o que mais interessa na amostragem é o fato de a palavra mais encontrada nos títulos dos cursos levantados ter sido **Controladoria**. Mais ainda, em diversos casos, os títulos apresentavam as palavras *controladoria* e *contabilidade*, deduzindo-se, pois, serem duas denominações concernentes a conteúdos diferentes, ou seja, semanticamente referentes a **dois setores de Conhecimento**. De outro lado, enquanto alguns cursos ostentam

títulos absolutamente **genéricos**, como no caso de **gestão de negócios**, outros primam pela especificidade, o que é observável em **gestão de custos**.

De outra parte, presente o **objetivo** maior deste trabalho, merece destaque especial a existência de mestrado **Profissional em Economia**, com ênfase em **Controladoria**. Tal fato coloca no centro das atenções a necessidade de um exame mais detalhado do que seja **controladoria** e, uma vez conceituada satisfatoriamente, qual o seu enquadramento no universo das prerrogativas profissionais, o que nos remete obrigatoriamente à **formação** nos cursos de **graduação**, porquanto, na legislação brasileira, um curso de pós-graduação, mesmo *stricto sensu*, **não possibilita o registro em Conselho Profissional, condição primeira para o exercício profissional**, podendo existir ainda outras, como é o caso do Exame de Suficiência na **Contabilidade**.

Reputamos o exemplo do parágrafo anterior tão importante, que buscamos informações adicionais sobre ele, especialmente quanto ao seu **conteúdo programático**, que será examinado mais adiante. Antes, no entanto, analisaremos o significado da palavra controladoria e da expressão *controller*, a qual vem sendo utilizada para designar a pessoa que é responsável pela coordenação ou execução das atividades compreendidas na controladoria, posição liminarmente inaceitável por tratar-se de palavra em inglês, sem qualquer adaptação ao vernáculo.

02 – A SEMÂNTICA DA EXPRESSÃO CONTROLADORIA NA LITERATURA TÉCNICA CORRENTE

O substantivo **controladoria** vem-se difundindo, em nosso País, com intensidade, em **determinado** quadrante da literatura técnica centrada na gestão. O processo tornou-se visível, a partir do final dos anos oitenta, e apesar do tempo decorrido, não há entre os autores unanimidade **sequer no campo semântico**, ou seja, sobre o

significado de **controladoria**, e quanto a que lugar ocupa no Conhecimento Humano, em termos epistemológicos. Na mesma linha de pensamento, constata-se ausência de entendimento sobre o universo dos temas que abrange, conforme será demonstrado mais adiante. A definição constante da clássica obra de MOSSIMANN, ALVES E FISCH (2), em 1993, já deixava clara a existência de duas grandes possibilidades **mutuamente excludentes** por representarem categorias lógicas diversas:

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

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

Na primeira hipótese, a controladoria representa, pois, um **setor da empresa**, com funções definidas, integrado na sua estrutura. Noutras palavras, é parte de um **organograma funcional**, o qual, como é normal, obedece a determinados princípios ou diretivas. Já na segunda conceituação configura, conforme declarado, área de **conhecimento humano**. Curiosamente, os autores em causa não lhe conferem **autonomia**, porquanto afirmam sua fundamentação epistemológica em **outras ciências**, o que significa, silogisticamente, que a controladoria **não é uma ciência**, pois todas as ciências devem ter, pelo menos, objeto e objetivos próprios. Mais adiante, na mesma obra, encontramos nova conceituação, especificando quais são as ciências referidas na definição da alínea *b*:

“A controladoria pode ser conceituada como um conjunto de princípios, procedimentos e métodos das Ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística, e principalmente da Contabilidade, que se ocupam da gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para eficácia.”

Mais uma vez reafirmam que a Controladoria configura a aplicação de conhecimentos pertencentes a diversas ciências, com relevo à Contabilidade, o que representa reconhecimento **valiosíssimo** na concretização do presente trabalho.

Já FIGUEIREDO E CAGGIANO (3) comentam o resultado da revisão da literatura e da prática empresarial, concluindo que as responsabilidades e as atividades básicas da Controladoria incluem o planejamento, o controle e a avaliação de desempenho, a preparação e a interpretação de informações, a contabilidade geral e de custos e outras atividades que impactam o desempenho empresarial. O tema predominante na obra concerne à **contabilidade de custos** no sentido amplo, incluindo a análise de custos, o planejamento orçamentário – abrangendo investimentos –, os preços de venda e os **controles internos** no sentido amplo. Esta posição sobre o conteúdo da Controladoria é importantíssima na argumentação desenvolvida mais adiante.

Também CATELLI (4), apesar de a sua conhecida obra conter muitas críticas contundentes à Contabilidade, apoiadas predominantemente em autores norte-americanos, afirma que:

“A controladoria enquanto ramo do conhecimento, apoiada na Teoria da Contabilidade e numa visão multidisciplinar, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de

sistemas de Informações e Modelo de Gestão Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos Gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas.”

Curiosamente, embora asseverando que a Controladoria constitui ramo do Conhecimento, reconhece que está **apoiada na Teoria da Contabilidade**, apesar de não esclarecer em **qual teoria** ou doutrina contábil, pois reconhecidamente há muitas, sendo, o que ainda é pior, algumas contraditórias entre si. De qualquer forma, coloca no centro das atenções os sistemas de informação e a existência de modelos ou parâmetros de gestão econômica, de maneira que aqueles possam suprir os gestores com os elementos para a tomada de decisões corretas. A nosso ver, a obra, apesar do seu título – *Controladoria* –, está voltada à teoria administrativa. Mas o que interessa nos termos do presente trabalho é o fato de afirmar que a controladoria está fundamentada na Teoria da Contabilidade, embora em momento algum desenvolva, pelo menos os lineamentos da Teoria a qual está se referindo. Mais ainda, não define claramente o que é a Contabilidade, com a explicitação **semasiológica** do seu **objeto, objetivos e métodos**, o que torna inviável a sua análise como Conhecimento e a sua posição como fundamento de Controladoria.

Constitui igualmente referência a obra de NAKAGAWA (5), que, já na primeira página, relaciona as palavras *Controladoria* e *Controller*:

“Os modernos conceitos de Controladoria indicam que o Controller desempenha sua função de controle de maneira muito especial, isto é, ao organizar e reportar dados relevantes, exerce uma força de influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa.”

Depreende-se, conseqüentemente, que o fulcro está na palavra *controle* e que o conceito de controladoria é funcional, porquanto as decisões propriamente ditas cabem às gerências. Com base nessa premissa, encontramos-nos diante de uma simples modalidade de estruturação organizacional-administrativa, centrada num setor que mantenha um eficaz sistema de informações, capaz de fornecer suporte **racional** à tomada de decisões pelos executivos, na busca da realização dos objetivos da empresa ou entidade. Dessa forma, a questão **não é epistemológica**, discutindo-se se a *Controladoria* é uma ciência ou não. Em verdade, a partir da visão funcional – sempre aceita a premissa maior da existência das ciências sociais, posição surgida no século XIX, mas que, até hoje, ainda é **contestada** por muitos estudiosos de formação hegeliana – presentes os recursos dos diferentes ramos da Matemática e da Lógica, carecerá de sentido a discussão da Controladoria como Conhecimento.

No item 1.2 da sua obra, o autor em causa descreve o que entende por *sistema integrado de informações* e o campo da Controladoria. Salienta que o sistema geral compreende três sistemas, mais propriamente três subsistemas: o de **custos-padrão**, o de **orçamentos** e o **contábil**. De outra parte, o conjunto apresenta as fases de planejamento, execução e controle, o que, diga-se de passagem, é clássico. Ainda na introdução, ressalta o termo inglês *accountability*, definindo-o:

“Accountability é a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder.”

Sabidamente, a palavra *accountability* deriva, precisamente, de *Accounting*, ou seja, de **Contabilidade**. Vale dizer, pertence ao território contábil. Coerentemente com essa conclusão, o próprio autor, no final da obra, quando descreve um modelo de integração sistêmica, salienta a existência de sistemas de padrões, de

orçamentos e de contabilidade, essa entendida em termos restritos, ou seja, de registros de variações patrimoniais quantitativas e qualitativas, dos quais resultam as demonstrações contábeis. Não se trata, pois, de Contabilidade no sentido amplo de Ciência Social.

As demais obras que examinamos seguem orientações semelhantes, embora existam autores que insistem na tese de que a Controladoria é uma Ciência Social. Mais adiante citaremos autores que defendem tal ponto de vista, mas, antes, examinaremos a semântica de *Controladoria* consignada nos dicionários de uso corrente em nosso país.

03 – O QUE DIZEM OS NOSSOS DICIONÁRIOS

Iniciaremos o exame semântico com o clássico LELLO UNIVERSAL (6), editado em Portugal nos anos vinte do século passado:

Controle, s.m. (t. franc.). Acto ou effeito de verificar, com observações repetidas.

Naturalmente, a obra não consigna o substantivo *Controladoria*. HOUAISS (7), pelo contrário, menciona as três palavras que são relacionadas:

*Controle – s.m. – ato ou efeito de controlar;
Controlar – v. – (1919 ch.ct) 1. t d. submeter a exame e vigilância estritos; fiscalizar, monitorar;
Controladoria – s.f. – órgão ou departamento controlador, especialmente órgão do governo destinado ao controle financeiro; e
Controller (ing) indivíduo responsável por uma determinada área administrativa, em certas organizações industriais ou comerciais.*

FREIRE (8), o grande clássico entre os dicionários da língua portuguesa editados no Brasil, não apresenta os substantivos *Controladoria* e *Controller*:

Contrôlo – s.m. – *contrôle*. *Ato de dirigir qualquer serviço, verificando-o, examinando-o, fiscalizando-o e encaminhando-o de modo mais conveniente; e*
Controlar é submeter ao controle.

O AURÉLIO (9) não consigna a palavra inglesa *Controller*, mas apresenta todas as demais derivadas de controle. Restringir-nos-emos à reprodução do que interessa ao presente trabalho:

Controle (ô). (Do fr. *contrôle*.) s.m. 1. *Ato, efeito ou poder de controlar; domínio, governo.* 2. *Fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas, órgãos, departamentos, ou sobre produtos, etc., para que tais atividades, ou produtos, não se desviem das normas preestabelecidas.* 3. *Restr. Fiscalização financeira.*
Controlo (ô). s.m. Lus. V. *Controle*;
Controlar. (Do fr. *contrôler*.) V.t.d. 1. *Exercer o controle de.* 2. *Submeter a controle*;
Controlador (o). (De *controlar* + *dor*.) Adj. 1. *Que controla.* S.m. *Aquele ou aquilo que controla; e*
Controladoria. (De *controlador* + *ia*.) S.f. 1. *Órgão oficial de controle.* 2. *Funções daquele que exerce controle.*

Observa-se facilmente que, nos exemplos citados, os dois dicionários mais populares no Brasil, em suas **edições recentes**, registram a palavra *Controladoria* precisamente com o sentido já referido no item anterior, como **órgão de controle** ou como as

funções daquele que exerce o controle. Não há qualquer menção à controladoria como quadrante de Conhecimento com autonomia ou princípios próprios ou, **muito menos ainda, com a qualidade de ciência,** seja de que categoria for.

04 – A EXPERIÊNCIA RECENTE NA ÁREA DO MERCOSUL

Em maio de 2004, tivemos a oportunidade de dirigir os trabalhos na área de Contabilidade no *Primer Congreso del Mercosur de Contabilidad, Auditoría y Tributación*, onde foram apresentados 21 trabalhos (10) sobre assuntos contábeis. Com exceção de um único trabalho, todos foram escritos em espanhol, e a análise que efetuamos, com a emissão de pareceres individualizados, evidenciou o não-uso do termo *Controladoria*. Diversos colegas argentinos, uruguaios, paraguaios, bolivianos e chilenos informaram que a palavra de emprego usual é *Contralor*, especialmente na **área pública**, cujo significado é semelhante ao de *controller* em inglês e que consta da obra de LIZCANO, o que é importante pela natureza desta. A palavra *Contraloria* correspondente à nossa *Controladoria*, embora exista, aparentemente é de uso limitado e, quando empregada, diz respeito ao órgão que exerce o controle na entidade. Ou seja, como já foi referido antes, trata-se de uma **unidade administrativa, de assessoria ou apoio** aos executivos.

Todas as pessoas que entrevistamos **estranharam** a hipótese de que a palavra pudesse designar um campo autônomo de conhecimento e, **mais ainda, uma ciência** em termos epistemológicos. Todos os indagados foram unânimes em assinalar que o sistema de informações das *Contralorias*, como referente ao campo interno da entidade, se identifica à *contabilidad para la gestión* ou, mais simplesmente, à *contabilidad de gestión*, ou seja, em português, à *Contabilidade de Gestão*, também conhecida por Contabilidade Gerencial ou Administrativa.

Cabe, pois, um exame mais acurado da Contabilidade Gerencial, a denominação mais usual em nosso País.

05 – A CONTABILIDADE GERENCIAL

As conceituações dos diversos autores sobre o que seja a Contabilidade Gerencial também apresentam sensíveis variações, possivelmente por razões semelhantes àquelas que estamos a examinar. Exemplificativamente, IUDÍCIBUS (11) coloca alguns condicionantes na sua conceituação:

“A Contabilidade Gerencial pode ser encarada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a diversas técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços, colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes da entidade em seu processo decisório.”

Mais adiante, reconhece que a Contabilidade Gerencial vale-se de conceitos de administração da produção, de estrutura organizacional e de administração financeira. A nosso ver, é curioso o emprego do advérbio **superficialmente**, uma vez que pressupõe outra forma de se encarar a Contabilidade Gerencial, evidentemente mais aprofundada, o que permite colocar-se em dúvida a conceituação desenvolvida.

CREPALDI (12), a sua vez, afirma claramente que a contabilidade gerencial é uma parte da Contabilidade:

“Contabilidade gerencial é um ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais. É

voltada para melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuado por um sistema de informação gerencial.”

ATKINSONS, KAPLAN *et al.* (13) também sublinham as informações econômicas:

“A contabilidade gerencial é um processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre eventos econômicos das empresas.”

As três definições citadas apresentam um ponto comum, que é o reconhecimento formal da existência de uma parte da Contabilidade qualificada como **gerencial**. CREPALDI é o mais direto, mencionando o enquadramento da Contabilidade Gerencial no todo maior que é a Contabilidade. Vale dizer que a Contabilidade Gerencial é uma das modalidades de aplicação da Contabilidade à prática, como a Contabilidade Financeira, a Contabilidade de Custos, a Contabilidade Orçamentária, a Análise Econômico-Financeira, o Controle Interno, a Auditoria, etc. Com base nessa premissa, cumpre buscar resposta à pergunta sobre o que significa, finalmente, Contabilidade, porquanto tal conceituação **estabelecerá a amplitude do universo do sistema de informações** que apoiará os processos decisórios no âmbito executivo. Partindo-se da existência da Contabilidade na condição de **ciência social**, o reconhecimento de que ela possa ser dividida, em **termos aplicados**, em ramos ou técnicas, constitui **simples recurso facilitador** dos estudos e das aplicações, na busca de soluções de problemas concretos no exercício profissional.

A adoção de entendimento fundado e claro sobre a conceituação de Contabilidade é, pois, determinante do sucesso da busca de conclusão para o problema em equacionamento: um aglomerado de técnicas ou um todo unívoco. Na primeira hipótese,

inexistirá o conceito do **todo**, característica básica da segunda possibilidade. Nesta, a Contabilidade é considerada **ciência social** cujo objeto é o patrimônio e cujo objetivo é a apreensão, registro, análise e interpretação das variações patrimoniais da entidade, em termos **passados ou prospectivos**, com vistas ao apoio de decisões de variada natureza tanto por parte de pessoas ou entidades externas – investidores, fornecedores, financiadores, o Estado, etc. – como internas – gerentes, administradores ou executivos, proprietários ou funcionários, centrados na realização e otimização dos objetivos da entidade. As informações resultarão em decisões que darão origem a ações que visam à **concretização dos objetivos** da entidade em termos econômico-financeiros e de continuidade de existência.

Alguns estudiosos seguem afirmando que a realização dos objetivos citados é função da **Controladoria**, embora não consigam conceituá-la **epistemologicamente**, conforme já restou esclarecido. Voltando à questão etimológica, é interessante lembrar que a palavra **controle** é derivada do francês **contrôle** e que **controller** o é de **comptroller**, cuja origem está no substantivo **compte**, ou seja, singelamente, **conta**, o que nos remete, novamente, à figura do profissional contábil, ou, na linha em exposição, à Contabilidade...

A análise minudente da literatura sobre os sistemas de informações como fonte para a tomada de decisões evidenciou claramente que as diferentes áreas abrangidas concernem ao **campo da Contabilidade**:

- Contabilidade Financeira e demonstrações contábeis;
- apuração de resultado dos produtos, dos serviços, de unidades, da entidade;
- natureza e origem dos resultados;
- apuração, análise e projeção de custos;
- avaliação e análise dos volumes de estoques de produtos e materiais;
- análise da eficácia operacional com base em padrões;
- orçamentação, em termos amplos e específicos;

planejamento operacional e estratégico, em diferentes prazos;
controle interno em termos físicos e monetários;
análises de custos de oportunidade, inclusive em visão marginal;
auditoria interna; e
estudos dos efeitos tributários das decisões, etc.

Enfim, resulta cristalino que as atividades em causa integram o campo contábil, o que não é afetado, em circunstância alguma, pela denominação do setor ou setores, onde são realizadas as tarefas ou mesmo pelo nome do cargo da pessoa que as coordena. Aliás, se as funções exercidas integram o campo das **prerrogativas** dos Contabilistas, há, em nosso País, a necessidade de registro no CRC. De outra parte, reconhecemos que, dependendo da amplitude e profundidade do sistema de informações em exame, muitas tarefas, especialmente aquelas que implicam análise de situações ou de projeções de fatos no mundo exterior à entidade, podem requerer a colaboração – eventual ou permanente – de profissionais de outras áreas, como engenheiros, matemáticos, estatísticos, economistas, especialistas em política, mercadologia, processos de produção, equipamentos específicos e muitos outros quadrantes, segundo o ramo de atividade.

06 – OS CONTEÚDOS PROPOSTOS EM CURSOS DE PÓS-GRADUAÇÃO, *LATO* E *STRICTO SENSU*

As entidades de ensino superior em nosso país vêm desenvolvendo, cada vez mais, cursos cujo objeto são os sistemas de informações destinados a fornecer o **suporte** para as decisões de parte dos executivos de diferentes níveis, nas empresas e outras entidades. Embora tenhamos analisado dezenas de casos, teceremos considerações sobre alguns que entendemos mais representativos, até porque uma análise ampla resultaria em dissertação, tese ou, pelo menos, numa obra técnica.

O Mestrado Profissional em economia – ênfase em Controladoria, NECON/UFRGS (14), aberto a pessoas com curso de graduação, reconhecido por instituição de ensino superior, apresenta seis disciplinas obrigatórias.

Sistema de Informações Gerenciais, abrangendo noções e definições, projeto, desenvolvimento e implantação de Sistemas de Informações, sendo o último item relativo aos Sistemas de Informações Aplicados à Contabilidade.

Gestão Estratégica de Custos, em que se desenvolvem todos os aspectos correntes da Contabilidade de Custos, inclusive os sistemas, terminando com o chamado *Balanced Scorecard*.

Finanças Corporativas: a disciplina, embora concentrada na área financeira, apresenta diversos itens de cunho contábil.

Controladoria: definições, controle, planejamento, relatórios, planejamento e controle do balanço patrimonial, sistemas de controle e aspectos administrativos do Departamento de Controladoria.

Contabilometria.

Análise dos cenários nacionais e internacionais.

Como se observa, há **predominância dos temas contábeis**, e a controladoria é reconhecida como **departamento**, isto é, unidade administrativa.

Já a Fundação dos Administradores do Rio Grande do Sul vem oferecendo, desde 2002, curso de especialização em *Controladoria e Finanças* (15), no qual encontramos as seguintes disciplinas:

Métodos Quantitativos Aplicados;

Tecnologia da Informação;

Teoria da Contabilidade;

Estratégia Financeira;

Estratégia de Custos;

Planejamento Financeiro;

Mercado de Capitais;

Avaliação de Desempenho;
Finanças Internacionais; e
Diagnóstico de uma Empresa.

O currículo, conforme o anuncia o título do curso, concentra-se na área contábil – denominada de *Controladoria* – e no quadrante financeiro, embora não seja indicado o limite entre os dois setores. Ressalte-se um aspecto importante nos termos do objetivo do presente trabalho: o curso está aberto à frequência de pessoas com **outros cursos de graduação**.

Outra universidade na Grande Porto Alegre – a FEEVALE – oferece, desde 2003, curso de especialização em Controladoria, com 360 horas-aula, aberto a qualquer pessoa com curso superior. Como objetivo, afirma a correta abordagem da **gestão da controladoria** das organizações. As disciplinas integrantes do currículo são aquelas já conhecidas:

Análise de Cenários Econômicos;
Avaliação de Desempenho;
Avaliação de Patrimônio e Tópicos Contemporâneos de Contabilidade;
Auditoria e Controle Empresarial;
Estatística para Executivos;
Estratégia em Contabilidade;
Gestão estratégica de custos;
Métodos e Técnicas de Pesquisa;
Mudanças Organizacionais e Relações Humanas;
Planejamento e Gestão Financeira; e
Planejamento Tributário.

Em termos de conteúdo representa, praticamente, o currículo de graduação em Ciências Contábeis, com algumas omissões.

O curso de *Master em Business Administration – MBA em Gestão Empresarial* (16), da Fundação Getúlio Vargas, começou em

1964, e do programa não constava a palavra *controladoria*. Num total de 384 horas-aula, as disciplinas de *Contabilidade para Executivos*, *Gestão de Custos e Orçamentos* e *Controle e Avaliação de Empresas* representam um terço do total. Este inclui muitas disciplinas genéricas como *Administração do Pessoal*, *Finanças*, *Mercadologia*, além de jogos de negócios.

Ao longo dos trabalhos de pesquisa para a estruturação do presente escrito, analisamos detalhadamente muitíssimos textos, sempre de autores diferentes, publicados na coluna denominada *Espaço Financeiro* do *Jornal do Comércio* de Porto Alegre, o mais importante periódico da área econômica do Rio Grande do Sul, fundado em 1933. Entre os autores, encontramos diversos alunos ou ex-

-alunos de cursos de pós-graduação e dezenas de artigos relacionados com controladoria, contabilidade gerencial e sistemas de informações. Conforme já mencionado no primeiro item, os títulos informados sobre os cursos de pós-graduação apresentam enorme variedade, incluindo um Mestrado em Ciências Contábeis, mantido pela UNISINOS, uma das maiores universidades do Estado, cujas áreas de concentração declaradas são a Controladoria e a Contabilidade. Tal posição coexiste, contraditoriamente, com outras, como aquela verificada na Pós-Graduação em Auditoria da UFRGS, onde a pós-graduanda WEBER (17), após sublinhar que as informações devem ser utilizadas de forma eficaz para, desta forma, serem consideradas **recurso estratégico** e geradas a partir das necessidades do usuário, assevera:

“...para a controladoria convergem todas as informações contábeis necessárias para o adequado controle econômico e financeiro da empresa, formando um sistema de informação contábil adequadamente estruturado, que irá permitir uma gestão eficaz das informações necessárias para a gestão econômica e financeira da empresa...”

A assertiva demonstra claramente que a autora **identifica as atividades de controladoria com a Contabilidade**, separando, tão-somente, a área financeira. Entretanto, não menciona o fato de que é impossível falar-se em variações patrimoniais sem considerar os aspectos financeiros.

Entre os *MBA* referidos no Jornal do Comércio, chamou a nossa atenção aquele mantido pela UNIFIN de São Paulo (18), cujo corpo docente é formado por especialistas ilustres da Profissão Contábil e cuja denominação é *MBA em Controladoria e Contabilidade Gerencial*, **restritiva** a nosso ver, porquanto não considera os **objetivos da Contabilidade no seu todo**. Há diversos casos em que o substantivo *Controladoria* é adjetivado: assim, já encontramos *Controladoria estratégica*, naturalmente **sem a competente conceituação**. De qualquer forma, o título permite deduzir que devem existir diversos tipos de controladorias! Havendo uma que é estratégica, quiçá exista uma de natureza **tática**?

07 – A CONCEITUAÇÃO DE CONTABILIDADE NA LEGISLAÇÃO ORIUNDA DO SISTEMA CFC/CRCs

As considerações já desenvolvidas evidenciam claramente a existência de **concepções variadas e antagônicas** sobre os sistemas de informação nas entidades e sobre a **natureza da controladoria** e das atividades dos chamados *controllers* por alguns autores. Subjacente à questão como um todo, permanece a indagação sobre a conceituação da própria Contabilidade, fonte primeira da resposta a qualquer pergunta sobre a que campo do conhecimento pertencem atividades, técnicas ou procedimentos específicos exercidos nos setores denominados de Controladoria. Como já sublinhamos anteriormente, a questão, sob **ótica epistêmica**, admite profundas e quiçá intermináveis discussões no terreno filosófico, com base na própria existência das ciências chamadas **sociais**. Entretanto, tal não

é o escopo do presente trabalho, norteado em essência à Contabilidade como **fundamento de uma profissão**.

Coerentemente com tal linha mestra, cumpre ressaltar que o Conselho Federal de Contabilidade, fazendo uso de **atribuições legalmente estabelecidas**, aprovou duas ordens de preceitos sobre a Contabilidade, de observância obrigatória pelos Contabilistas, configurando, entretanto, uma estrutura unívoca, de essência dedutiva. Em palavras singelas, uma estrutura alicerçada, em termos lógico-formais, na **conceituação fundamentada do Conhecimento Contábil** e nas aplicações dele derivadas, na busca de soluções para problemas concretos. As duas classes de ordenamentos são as seguintes:

a) as Resoluções CFC de números 750, de 29 de dezembro de 1993, e 774 (19), de 16 de dezembro de 1994, que concernem à fundamentação científica da Contabilidade, reconhecendo-a claramente como ciência social ou aplicada, com objeto, objetivos e metodologia próprios; e

b) as Normas Brasileiras de Contabilidade – NBCs (19) que, mediante resoluções específicas, constantemente ampliadas e atualizadas, estabelecem as normas de observância **obrigatória** pelos profissionais contábeis quando do exercício profissional.

Pela sua própria concepção, **o todo é organicamente integrado**, porquanto as normas obrigatoriamente observadas no equacionamento e solução de problemas concretos no exercício profissional devem obedecer às diretivas gerais formalizadas nas Resoluções de números 750 e 774. Aliás, nesta última, a matéria é enunciada de maneira absolutamente **crystalina**:

“A Resolução alicerça-se na premissa de que a Contabilidade é uma Ciência Social com plena fundamentação epistemológica. Por consequência, todas as demais classificações –

método, conjunto de procedimentos, técnicas, sistema, arte, para citarmos as mais correntes – referem-se a simples facetas ou aspectos da Contabilidade, usualmente concernentes à sua aplicação prática, na solução de questões concretas.”

Com base nos fundamentos estabelecidos na Resolução nº 750, a Resolução nº 774 detalha os Princípios Fundamentais de Contabilidade, afirmados como **princípios científicos**, e não como simples convenções. Os textos das duas Resoluções constituem, sabidamente, fonte obrigatória na construção das respostas às perguntas em que o centro esteja na Contabilidade como Conhecimento. Dessa forma, o seu domínio é indispensável para o exercício da Contabilidade e para o correto equacionamento da questão ora em exame.

Conforme já assinalado, as Normas Brasileiras de Contabilidade configuram o seguimento natural da classificação da Contabilidade no âmbito científico, regulando os aspectos práticos no exercício profissional. Conseqüentemente, nenhuma NBC pode contrariar, sob qualquer aspecto, o que consta das Resoluções nºs 750 e 774. Aliás, a Resolução nº 751-93 (19), que *Dispõe sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade*, é claríssima no seu terceiro considerando:

“CONSIDERANDO que os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade e que constituem os fundamentos das Normas Brasileiras de Contabilidade, que configuram regras objetivas de conduta.”

Essa disposição concerne diretamente à questão da abrangência das Normas, que necessariamente deverão alcançar a integralidade das atividades contábeis, exercidas profissionalmente pelos

Contabilistas, em **caráter de exclusividade**, ou seja, como **prerrogativa**. Aliás, esta é a razão fundamental que levou o Conselho Federal de Contabilidade a editar a Resolução nº 560-83 (20), que *Dispõe sobre as prerrogativas profissionais de que trata o artigo 25 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946*. Já nos seus *Considerandos*, afirma a Contabilidade como ciência social ou aplicada, com objeto e objetivos próprios, ressaltando o binômio *fundamentação científica/aplicação prática* uma década antes da Resolução nº 750. Mais ainda, detalha o conteúdo em termos de exercício profissional. Ademais, chama atenção o fato de que, passadas mais de duas décadas, prevê, no seu artigo 2º, que uma das funções típicas do profissional da Contabilidade é a de *controller*.

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

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

08 – AS PRERROGATIVAS PROFISSIONAIS

As prerrogativas explicitadas na Resolução CFC nº 560-83 incluem quarenta e oito itens, além de atividades compartilhadas. Dentre as **atribuições privativas** dos profissionais da Contabilidade, ressaltamos as seguintes:

avaliações, parciais ou totais, do patrimônio da(s) entidade(s), inclusive de fundos de comércio, o que hoje se traduz por **valores intangíveis**;

reavaliações e medição dos efeitos das variações do **poder aquisitivo** da moeda sobre o patrimônio e o **resultado periódico** de quaisquer entidades;

fusões, cisões, incorporação e liquidação de entidades, com as decorrentes questões em matéria de avaliações patrimoniais, o que implica conhecimento amplo e seguro da(s) entidade(s) envolvida(s), tanto em termos internos como externos;

concepção de planos de depreciação, amortização e diferimento, tanto de bens materiais como imateriais;

planejamento e execução de registros contábeis relativos às variações patrimoniais, em **caráter oficial ou não**, por qualquer técnica (no seu item 12 a Resolução menciona, inclusive, contabilidade macroeconômica!);

levantamento de demonstrações contábeis de qualquer tipo e para quaisquer finalidades;

apuração e análise de custos em qualquer sistema ou concepção, tendo como objetivo central a otimização do resultado, o que implica o planejamento da produção e das vendas (a Resolução menciona especificamente “...a tomada de decisão sobre a forma **mais econômica sobre como, onde, quando e o que produzir e vender**”; no seu item 19, explicitando a análise de custos, menciona especificamente o fator grau de ocupação);

controle, avaliação e estudo da gestão econômica, financeira e patrimonial das empresas e demais entidades (no item 24, destaca a avaliação do desempenho das entidades);

programação orçamentária, tanto na parte **física quanto financeira**, e análise das variações havidas;

auditoria interna e operacional, ressaltando-se que a **auditoria/operacional** pressupõe conhecimento aprofundado do funcionamento da entidade, incluindo os seus ciclos operacionais, tanto interno quanto externo;

auditoria externa e perícias; e

organização e operação dos sistemas de controle interno em todas as atividades da entidade.

Na área das atividades compartilhadas, isto é, aquelas cujo exercício é genérico ou, em alguns casos, também prerrogativa de outras profissões, cumpre ressaltar:

- planejamento tributário;
- elaboração de cálculos, análises e interpretação de amostragens aleatórias ou probabilísticas;
- elaboração e análise de projetos, inclusive quanto à viabilidade econômica;
- pesquisas operacionais; e
- elaboração de orçamentos macroeconômicos.

Os detalhes constantes da Resolução em exame evidenciam claramente o fato de que as atividades profissionais compreendidas no objeto e **objetivos da Contabilidade**, segundo explicitado nas Resoluções CFC nºs 750 e 774, constituem prerrogativas dos Contabilistas. Noutras palavras, todas as atividades que têm por centro as variações patrimoniais da entidade – quantitativas e qualitativas – e, o que é importantíssimo, **passadas, presentes ou futuras**. Mais ainda, tirante as atividades-meio, como registros e cumprimento de obrigações formais, o exercício profissional tem por objetivo primeiro a **preparação de decisões** diretamente relacionadas com a **eficácia da gestão**. Ótimo exemplo nesse sentido nos é dado pela Contabilidade e Análise de Custos, atividade cujo exercício depende, antes de mais nada, do conhecimento do ciclo operacional da entidade, vale dizer, o que, como, onde, quando e por que produzir determinados produtos ou serviços. No ciclo operacional interno, tal significa conhecimento sólido sobre máquinas, ferramentas, matrizes, modelos, sistemas de transporte, programação, materiais diretos e indiretos, uso de meios de avaliação da **eficácia** nas operações, com o emprego de **padrões**, acompanhamento do **grau de ocupação** desde equipamentos até setores, unidades de produção ou a empresa como um todo.

Naturalmente, também os **meios de controle** dos acontecimentos, a fim de que se possam realizar análises que fundamentem corretamente as decisões necessárias.

Ressalte-se que o exercício das atividades compreendidas na Contabilidade de Custos jamais será **mecânico** e, é bom salientá-lo, **jamais o foi**, porquanto o uso de padrões, de contabilidade marginal e do chamado custeio por atividades já eram conhecidos antes da Segunda Guerra Mundial, e a maioria dos procedimentos dominados já nos anos vinte, pelo menos no mundo desenvolvido. Ou seja, tal posicionamento é parte integrante e natural da própria Contabilidade, evidenciando-se, pois, a falta de fundamentação daqueles que pretendem ter descoberto um novo ramo de conhecimento denominado de *controladoria*; pior ainda, como já vimos, tendem, na busca da realização dos seus objetivos, a reduzir a Contabilidade à escrituração e às demonstrações contábeis dela decorrentes... Posição essa que reputamos sem a mínima fundamentação, evidenciadora de ignorância do que seja a Contabilidade, ou, quiçá, atitude de fundamentação **política** visando à **difusão da tese** de que o campo em análise **não pertence à Contabilidade**, mas a outras profissões. Aliás, na mesma linha de pensamento daqueles que mencionam *Contabilidade e Auditoria*, como se esta não fosse simplesmente uma das formas de aplicação daquela! Em verdade, já encontramos muitos *Colegas* (???) que sonham com a auditoria como profissão autônoma ...

A delimitação analítica das atividades inerentes à Contabilidade, segundo consta na Resolução CFC nº 560-83, não constitui elemento impeditivo do reconhecimento da existência de tarefas cujo exercício é compartilhado com outras profissões. Nesse sentido, um ótimo exemplo é o do **planejamento tributário**, que demanda o uso de recursos técnicos de outros ramos do Conhecimento, como o Direito e a Economia, além do instrumental disponibilizado pela Matemática e a Estatística. Entretanto, mesmo nesse caso, a preparação das informações que possibilitem a tomada de decisões fundamentadas por parte dos gestores da entidade

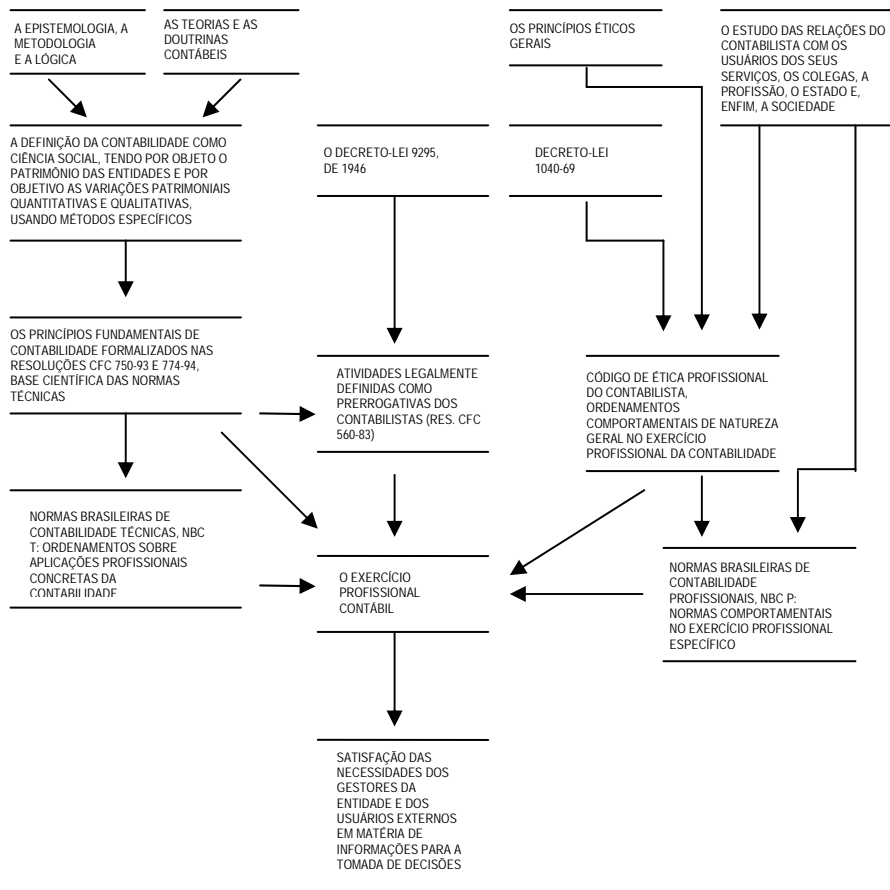
deverá alicerçar-se na Contabilidade, por envolver necessariamente análises da formação do rédito.

Na elaboração e análise de projetos, o envolvimento de diversos ramos do Conhecimento poderá ser ainda maior, na dependência da natureza do projeto. Assim, em alguns casos, poderá cifrar-se aos campos da Engenharia, da Logística e da Mercadologia. Já noutros casos, poderá alcançar mesmo aspectos relacionados com a Climatologia e a Ecologia, para não falarmos em condicionamentos que pertencem ao campo da Política, aspecto cada vez mais presente em diversas áreas e em processo de expansão nesta época, marcada pela organização de acordos supranacionais nos quadrantes econômico ou político no sentido mais amplo.

Mas, mesmo na circunstância em tela, sejam quais forem os conhecimentos e técnicas adicionalmente necessários para a preparação de informações adequadas a uma correta tomada de decisões, sempre será imprescindível a utilização dos recursos específicos da Contabilidade na análise e preparação dos dados finais, pela singela razão de que, em qualquer circunstância, se estará sempre tratando de elementos que se refletirão em demonstrações contábeis, pois, finalmente, as projeções sempre se referirão a variações patrimoniais quantitativas e qualitativas, já acontecidas ou previstas, constituindo, pois, a parte essencial do sistema de informações da entidade.

De qualquer forma, analisando-se detalhadamente as prerrogativas pertencentes à área contábil, mesmo presente a área de projetos, e verificando-se os conteúdos das tarefas correntemente realizadas nos setores denominados de controladorias, conclui-se facilmente que eles **pertencem ao campo das aplicações da Contabilidade**, em sua absoluta maioria, em hipótese alguma constituindo ramo autônomo de Conhecimento. Nessa linha de pensamento, computando-se ainda como premissa o respeito à ética, entre as condições imprescindíveis para a geração de informações

adequadas à tomada de decisões corretamente fundamentadas, chegaremos à representação esquemática, a seguir reproduzida, adaptada de escrito nosso (21).



09 – CONCLUSÕES

As considerações desenvolvidas ao longo deste trabalho demonstram claramente um conjunto de situações que representam razões sólidas para **atitudes incisivas** de parte da Classe Contábil Brasileira, uma vez que alcançam diretamente a nossa Profissão e podem ter repercussões extremamente negativas em prazos não muito longos. Entre as situações que qualificamos como premissas maiores das nossas recomendações, sublinhamos especialmente aquelas a seguir resumidas.

- A) Houve, notadamente a partir da penúltima década do século passado, um extraordinário impulso nos sistemas de informações, como elementos essenciais ao apoio de decisões na gestão de entidades, fato indubitavelmente **positivo**.
- B) Como **corolário**, observou-se o desenvolvimento de cursos para a preparação de pessoas na estruturação e gerenciamento dos sistemas de informação. Nesse sentido, merecem destaque os cursos de pós-graduação tanto no sentido **lato** quanto **estrito**, vale dizer, no segundo caso, cursos de Mestrado. O fato seria altamente positivo se os cursos fossem do quadrante acadêmico, hipótese na qual não haveria impedimento a que estivessem abertos para graduados em geral. Entretanto, o que ocorreu na prática foi que, tanto na área de especialização quanto no campo do Mestrado, a maioria dos cursos foi e é de natureza **profissionalizante**, o que alcança diretamente a regulamentação profissional e as prerrogativas asseguradas por lei, decorrentes dos cursos de graduação e, no nosso caso, de aprovação em Exame de Suficiência.
- C) Concomitantemente com os fatos referidos, ocorreu a disseminação da expressão **controladoria**, e muitos autores passaram a considerá-la como **um novo ramo de conhecimento** ou até uma **ciência social**. Entretanto, a maioria dos conhecimentos afirmados como a ela pertencentes integram, por definição, o campo da Contabilidade, especialmente as aplicações abarcadas pela chamada contabilidade gerencial. Salta aos olhos a **colisão direta** com a conceituação científica da Contabilidade, resumida nas Resoluções n°s 750 e 774 do CFC. Cumpre ressaltar que nenhuma das obras examinadas apresentou qualquer análise de natureza

epistemológica que sustentasse a afirmativa da existência de uma nova ciência social ou de um novo quadrante do Conhecimento Humano, o que, aliás, seria extraordinariamente **improvável**.

- D) Como a Contabilidade é conceituada como Ciência Social que tem por objeto o patrimônio das entidades e por objetivo as variações patrimoniais em todos os ângulos, passados ou futuros, alcançando, pois, a apreensão, registro, relato, análise, interpretação, planejamento, prospecção de valores, físicos e monetários, reais, estimados, projetados, simulados ou padronizados, com vistas à delimitação e formalização de informações úteis à tomada de **decisões** pelos usuários – no campo interno apresenta, portanto, um relacionamento direto com a eficácia da gestão –, **não há**, em **termos lógico-formais e epistemológicos**, como se cogitar um novo ramo de Conhecimento com objetivos idênticos.
- E) Além do quadrante científico, o tema é determinante por atingir diretamente a Profissão Contábil e as prerrogativas enunciadas na legislação, sendo, por conseguinte, de nosso direto interesse.

As premissas colocadas demandam a TOMADA URGENTE de posição pela CLASSE CONTÁBIL BRASILEIRA, por representar fator de sua SOBREVIVÊNCIA COMO PROFISSÃO!

Com base nesta recomendação, que consideramos a CONCLUSÃO GERAL do trabalho, ressaltaríamos a conveniência de se cogitarem atitudes como aquelas a seguir explicitadas e que integram as conclusões deste trabalho. Não temos, evidentemente, a **pretensão do esgotamento** do universo das medidas tendentes à reversão do quadro planteado.

- F) Incentivar de todas as formas a difusão do fato de que não existe uma ciência ou um ramo autônomo de Conhecimento denominado de Controladoria e que os seus alegados conteúdos pertencem à Contabilidade, na sua condição de Ciência Social que tem por objeto o Patrimônio das Entidades e por objetivos as variações patrimoniais nas dimensões já detalhadas.
- G) Divulgar, por todos os meios disponíveis, a posição já defendida por muitos estudiosos, de que Controladoria é uma simples denominação de um **órgão interno**, nas entidades, destinado à geração de informações para os seus executivos.
- H) Ressaltar, de todas as formas viáveis, que as prerrogativas dos profissionais da Contabilidade abrangem, consoante a própria conceituação científica desta, a maioria das atividades que buscam a geração de informações que visam a dar suporte à realização dos objetivos, à sobrevivência e ao desenvolvimento da entidade, bem como à eficácia da sua gestão.
- I) Rejeitar, no sistema de educação continuada obrigatória, cursos ou eventos que, nos seus títulos ou conteúdos programáticos, possam contribuir para o enfraquecimento da Profissão Contábil Brasileira, presentes os argumentos desenvolvidos no presente trabalho.
- J) Prosseguir na defesa intransigente da posição de que o registro profissional e, conseqüentemente, o exercício da Profissão somente pode ocorrer a partir do curso de Ciências Contábeis, com o diploma convalidado pelo Exame de Suficiência.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. JORNAL do Comércio. *Espaço Financeiro*. Porto Alegre [1994 - 2004].
2. MOSSIMANN; ALVES; FISCH. *Controladoria: seu papel na administração das empresas*. Florianópolis: Ed. da UFSC, Fundação ESAG, 1993.
3. FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. *Controladoria - Teoria e Prática*. São Paulo: Atlas, 1997.
4. CATELLI, Armando (Coordenador). *Controladoria*. São Paulo: Atlas, 2001.
5. NAKAGAWA, Masayuki. *Introdução à Controladoria - Conceitos, Sistemas, Implementação*. São Paulo: Atlas, 1993.
6. GRAVE, João; COELHO NETTO. *Lello Universal - Novo Dicionário Encyclopédico Luso-Brasileiro*. Portugal, Porto: Lello Limitada [192?].
7. HOUAISS, Antônio. *Dicionário Houaiss*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.
8. FREIRE, Laudelino. *Grande e novíssimo dicionário da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: José Olimpyo, 1954.
9. FERREIRA, Aurélio, Buarque de Holanda. *Aurélio Século XXI*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.
10. CONGRESO del Mercosur de Contabilidad, Auditoría y Tributación, 1. Buenos Aires: Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2004.
11. IUDÍCIBUS, Sérgio. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 1998.
12. CREPALDI, Silvio. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 1997.
13. ATKINSON, Anthony; BANNER, R.; KAPLAN, R; YOUNG, S. *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.
14. UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL. NECON. *Mestrado Profissional em Economia - ênfase em controladoria*. Porto Alegre: PPGE, 2004.

15. FUNDAÇÃO DOS ADMINISTRADORES DO RIO GRANDE DO SUL. *Curso de Controladoria e Finanças*. Porto Alegre, 2002.
16. FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. *MBA em Gestão Empresarial*. São Paulo: FGV [1964 -].
17. WEBER, Márcia. A controladoria como geradora de informações. *Jornal do Comércio*, Porto Alegre, 25.05.2004.
18. UNIFIN. *MBA em Controladoria e Contabilidade Gerencial*. São Paulo, 2004.
19. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade*. Brasília: CFC, 2003.
20. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Legislação da Profissão Contábil*. Brasília: CFC, 2003.
21. KOLIVER, Olivio. *A Contabilidade e os Contadores a Serviço do Judiciário*. Porto Alegre: CRCRS, 2003.
22. LIZCANO, Jesús. *Glosario Iberoamericano de Contabilidad de Gestión*. Madrid: AIC/AECA, 2000.
23. BUNGE, Mario. *La ciencia - Su método y su filosofía*. Buenos Aires: Sudamericana, 2001.
24. MATTESSICH, Richard. *Die Wissenschaftliche Grundlagen des Rechnungswesen*. Düsseldorf: Bertelsmann Universitätsverlag, 1970.