

Uma Abordagem Conceitual Sobre a Contabilidade Financeira Tradicional Até Controladoria Estratégica e Operacional

A Conceptual Approach about the Financial Accounting Traditional Until Strategic and Operational Controller

Adryadson Flabio Nappi^{a*}

^aFaculdade Anhanguera de Piracicaba, Curso de Ciências Contábeis, SP, Brasil

*E-mail: adryadson.nappi@anhanguera.com

Resumo

Este artigo traz uma abordagem conceitual sobre a evolução da contabilidade financeira tradicional diante das mudanças do mercado e do sistema de produção. Para isso, estudamos as fases da contabilidade e sua forma de atuação e interpretação ao longo do tempo, com o objetivo principal de demonstrar que a Controladoria estratégica e operacional é uma evolução da Ciência Contábil e, conseqüentemente, um exercício pleno do objetivo contábil de controlar o patrimônio das organizações. Toda a pesquisa foi realizada de forma bibliográfica por meio de livros e artigos impressos ou digitais. Como conclusões mais relevantes, percebemos que a Controladoria é a plenitude da contabilidade dentro das empresas, cumprindo assim o exigente e competitivo mercado globalizado.

Palavras-chave: Evolução Contábil. Contabilidade Financeira. Controladoria Estratégica e Operacional.

Abstract

This paper conceptually approaches traditional financial accounting evolution given the changing marketplace and production system. A study on accounting steps as well as on the role accounting plays and how it is interpreted during time was conducted. Such study aims at demonstrating that strategic and operational Controllorship is an evolution from Accounting Sciences and, as a result, it is a fully qualified practice of controlling organizations' assets. The entire study was based on researches in books and printed or digital papers. The most relevant conclusion we could reach is that Controllorship is the fullness of accounting within the companies, and it complies with the competitive and demanding globalized marketplace.

Keywords: Accounting Evolution. Financial Accounting. Strategic and Operation Controllorship.

1 Introdução

A Ciência Contábil e a forma de fazer contabilidade alteram-se com o tempo, com as mudanças sociais e mercadológicas e, de maneira especial, com o sistema de produção. Segundo Bomfin e Passarelli (2011), o passar do tempo alterou o sistema produtivo moderno, deixando-o mais complexo e menos limitado. Com isso, a necessidade de evolução da Ciência Contábil e administrativa tornou-se primordialmente importante para o crescimento das indústrias e do mercado.

Tal evolução deu origem à Contabilidade como conhecemos hoje, preocupada não apenas com o simples registro patrimonial, mas aplicada no processo decisório da organização. Padoveze (2006) afirma que a Controladoria é ciência e a evolução da Ciência Contábil, apesar de esta afirmação não ser unânime no meio acadêmico, conforme veremos.

O fato é que a Controladoria passou a ser a nova forma prática de fazer contabilidade dentro das grandes organizações que, a cada dia, tentam adequar suas operações para atingir a maximização de seus resultados.

Com a proposta temática de analisar a evolução da Contabilidade Financeira Tradicional para a Controladoria

estratégica e operacional, surge o objetivo geral deste trabalho que visa demonstrar que a Controladoria estratégica e operacional é uma evolução da Ciência Contábil. Para alcançar este fim, propomos os seguintes objetivos específicos: início do pensamento contábil e a contabilidade primitiva, as etapas evolutivas da Ciência Contábil, o surgimento da Controladoria e sua missão e a Controladoria estratégica e operacional.

A pesquisa foi realizada por revisão bibliográfica sobre a Ciência Contábil e a Controladoria. Para a coleta dos dados, foram utilizados livros, revistas e artigos publicados na Internet. A análise dos dados foi feita a partir das obras pesquisadas.

Devido a seu grande crescimento na conjuntura de mercado e produção, estudar sobre a Controladoria estratégica e operacional torna-se fundamental para sua solidificação no contexto contábil e financeiro das empresas. Por esta razão, este estudo torna-se relevante e importante para todos aqueles que fazem parte da gestão empresarial, sejam eles contadores, administradores ou gestores diversos.

É necessário que surjam mais materiais de estudos também para professores e alunos, portanto, sua importância também se aplica à área acadêmica, a fim de colaborar com o crescimento intelectual da área contábil e administrativa. Por

ser um novo conceito de gestão empresarial e pela carência de pesquisas específicas nesta área é que este tema foi escolhido pelo pesquisador.

2 Desenvolvimento

2.1 Início do pensamento contábil e a contabilidade primitiva

A Preocupação com a Contabilidade nasceu desde os tempos mais remotos, quando, da necessidade de controlar riquezas e patrimônios, nascem formas primitivas de contabilidade.

Marion (2010) explica que mesmo em um tempo de inexistência de números e escrita formalizados como conhecemos hoje, o objetivo contábil de avaliar a riqueza, seus acréscimos e decréscimos já existia por meio de desenhos, figuras ou imagens para identificar o patrimônio, a chamada de fase empírica da Contabilidade.

Ainda que muito antiga, a Contabilidade passou a tomar forma de ciência após o século XV, iniciando a fase lógico-racional ou pré-científica, com a importante literatura do frade franciscano Luca Pacioli, denominada *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalità*, em 1494 (MARION, 2010).

Padoveze (2006) afirma que mercadores venezianos da Antiguidade possuíam formas de registrar as suas operações e controlar seu patrimônio. Estas formas estavam escritas em livretos que eram de conhecimento da época e em 1494, foi publicado na Itália, o *Tratatus de Computiset Scripturis*, dentro da obra do frade franciscano, que ficou então conhecido como pai da Ciência Contábil moderna

Nesta obra, a grande novidade foi a introdução do método de escrituração contábil denominado método das partidas dobradas, o qual Pacioli reconhece como o ideal para a escrituração contábil.

As partidas dobradas fizeram surgir então o chamado Patrimônio Líquido, onde não existia no método da partida simples. Padoveze (2006, p.40) diz que “a partida simples buscava contabilizar os bens e direitos, mas não dava a dimensão do fundamento causa-efeito, o que fundamenta as partidas dobradas”.

Assim, evoluiu a chamada hoje ciência contábil, juntamente com a necessidade de contabilizar e controlar transações.

2.2 O nascimento da contabilidade de custos

Com a revolução industrial e a grande virada do mercado, transformava-se também a contabilidade como um instrumento de controle de patrimônio.

O sistema que no começo do capitalismo se caracterizava familiar, agora estava sendo um sistema de produção denominado fabril. Neste instante, nasce uma nova expectativa da contabilidade, e uma nova visão dos então chamados administradores e proprietários das primeiras fábricas que nasciam.

Padoveze (2006) afirma que a Contabilidade de Custos nasce com o capitalismo industrial, tentando suprir os novos paradigmas e particularidades do gerenciamento da indústria.

Carioca (2012) explica que antes da revolução industrial, a atividade de transformação de bens era artesanal, administrada e operada pelo próprio proprietário, dando a capacidade de identificação rápida e fácil dos custos relativos ao processo.

Com o processo se complicando e, conseqüentemente, a consolidação da indústria e das máquinas, a necessidade de um controle mais minucioso do patrimônio industrial torna-se evidente, de maneira especial para o controle dos estoques.

O crescimento das atividades de produção gerou não apenas um aumento significativo na fábrica, mas ocasionou um crescimento para todos os lados da organização, gerando descentralização do controle geral dos produtos. Essa descentralização, portanto, ocasionou a necessidade de desenvolver novos métodos de administração e controle. (PADOVEZE, 2006).

Por isso, a Contabilidade de Custos nasce em um momento de mudança e desenvolvimento de toda a Ciência administrativa. É neste momento que aparecem grandes pensadores da gestão empresarial. Percebeu-se que a aplicação dos conceitos de contabilidade geral para determinar o valor dos produtos acabados e dos resultados dos negócios já não era suficientemente satisfatória, abrindo então as portas para os primeiros estudos relacionados especialmente a custos. (CARIOCA, 2012).

Por esta razão o controle de Custos tornou-se algo essencial e vital dentro de uma organização, com o objetivo principal de encontrar o valor de custo e o preço de venda dos produtos e serviços oferecidos.

Inicialmente, conforme explica Padoveze (2006), a contabilidade de custos era determinada para avaliação dos estoques industriais e apuração dos resultados de venda dos mesmos, sendo depois aplicada também para empresas comerciais.

Padoveze (2006) afirma ainda que a questão fundamental do custo é a apuração do custo unitário do produto, pois o custo total de todas as unidades produzidas já é oferecido pela contabilidade financeira no Balanço Patrimonial e na Demonstração de Resultados.

2.3 A contabilidade gerencial

A Contabilidade Gerencial nasce também com a revolução da indústria na tentativa de suprir a necessidade de informações gerenciais e administrativas, aumentando a compreensão contábil não apenas como simples registro e controle de fatos passados, mas utilizando as informações para gerenciamento e fatos futuros (PADOVEZE, 2012).

O fato de colocarmos a Contabilidade Gerencial um pouco após do aparecimento da Contabilidade de Custos é devido a sua aplicação prática, já que a Contabilidade Gerencial se utiliza de fundamentos da Contabilidade Financeira e do custeamento como meios para atingir seus objetivos.

Ao refletir cuidadosamente, a Contabilidade Gerencial seria a forma correta de utilizar os dados e informações contábeis para controle societário e fiscal. É por esta razão que Padoveze (2012) afirma que muitos teóricos são radicalmente contra a divisão das mesmas entre Contabilidade Financeira, utilizada para usuários externos e atendimento de legislações e Contabilidade Gerencial, direcionada para os usuários internos e tomada de decisão.

Teoricamente chegamos ao mesmo pensamento que estes estudiosos, porém, sabemos que na prática, devido às grandes diferenças econômicas, políticas, sociais e de mercado mundiais, é realmente inviável esta resistência teórica.

2.4 O surgimento da Controladoria e sua missão dentro da organização

A Controladoria pode ser vista sob dois enfoques: um órgão administrativo com funções definidas dentro da empresa ou uma área do conhecimento humano, com fundamentos, conceitos e métodos de outras ciências (OLIVEIRA, 2009).

No enfoque da ciência, teoricamente, existem outras duas vertentes: a primeira, como uma ciência autônoma, oriunda de uma necessidade contemporânea, sendo assim, não se confunde com a ciência contábil. Já na segunda visão, é o aperfeiçoamento da contabilidade (PADOVEZE, 2012). Nossa compreensão sobre isso é a mesma de Padoveze (2012, p.3), que define a seguir:

Como a Ciência Contábil é a ciência do controle em todos os aspectos temporais – passado, presente e futuro – e como Ciência Social exige a comunicação da informação, no caso a econômica, à Controladoria cabe a responsabilidade de implantar, desenvolver, aplicar e coordenar todo o ferramental da ciência contábil dentro da empresa, nas suas mais diversas necessidades. A Controladoria é a utilização da Ciência Contábil em toda a sua plenitude.

Seu surgimento aconteceu por volta do século XX, com o aparecimento das grandes corporações e multinacionais

e a exigência de um controle centralizado nas operações (VOLNEI *et al.*, 2014).

No enfoque de órgão administrativo, ela é responsável por fornecer informações gerenciais adequadas para a tomada de decisão e colaborar para a manutenção da eficiência (utilização dos recursos) e eficácia (alcance dos resultados predefinidos) da organização (OLIVEIRA, 2009).

Para a Controladoria, a eficiência e eficácia são dois indicadores fundamentais para medir o desempenho efetivo da organização e, conseqüentemente, a missão da unidade administrativa chamada Controladoria.

A eficiência, segundo Padoveze (2012), demonstra a forma de utilização dos recursos da empresa, se otimizada ou não, enquanto a eficácia mede se o resultado final do produto foi alcançado, sem se preocupar com os processos anteriores.

Em linhas gerais, se tivéssemos que optar por um deles, deveríamos buscar primeiro a eficácia, pois o resultado final do produto deve ser entregue para os envolvidos conforme o contratado. Porém, a eficiência é fundamental, pois alcançar o resultado consumindo erradamente os recursos do processo geram prejuízos futuros.

Para compreender isso, pensemos em uma encomenda que deve ser entregue em um prazo determinado. Se a empresa não usa eficientemente seu tempo, suas máquinas, seus funcionários ou qualquer um dos recursos do processo produtivo, esta deverá realizar efeitos corretivos imediatos para conseguir entregar a encomenda, gerando gastos que talvez fossem desnecessários se tivesse utilizado com eficiência seus recursos.

Com isso, definimos qual a missão da Controladoria: assegurar a eficácia da empresa com a otimização da eficiência. (PADOVEZE, 2012).

Por fim, para que isso aconteça, surgem suas responsabilidades, as quais Oliveira (2009) retrata muito bem neste quadro:

Quadro 1: Responsabilidades da controladoria

- Disponibilizar indicadores precisos.
- Propiciar avaliação objetiva de resultados.
- Subsidiar o processo de planejamento.
- Induzir os gestores à otimização dos resultados econômicos dos seus produtos e processos produtivos.
- Ser gestora dos conceitos de mensuração econômica na empresa, disponibilizando os modelos decisórios adequados.
- Elaborar e realizar o controle orçamentário.
- Desenvolver, implementar e manter os modelos de informações gerenciais das áreas de responsabilidade, em conjunto com os gestores das áreas.
- Apurar e analisar os custos e a rentabilidade de produtos, unidades, clientes e seguimentos.
- Padronizar e racionalizar as informações gerenciais.

Fonte: Oliveira (2009, p.19).

2.5 A Controladoria estratégica e operacional

A grande evolução da Contabilidade na visão de Controladoria está na capacidade de participação ativa e direta em todo o processo de gestão da empresa.

Este processo deve partir de um modelo predefinido pela alta administração, o qual é chamado de Modelo de gestão. Padoveze (2012) ressalta a estrutura ideal de um modelo de gestão:

Quadro 2: Estrutura ideal de um Modelo de gestão

- O processo de gestão do sistema empresa – Planejamento, execução e controle.
- A avaliação de desempenho das áreas e dos gestores – responsabilidade pelo resultado das áreas.
- O processo decisório – Centralização ou descentralização.
- O comportamento dos gestores – Motivação – Empreendedores

Fonte: Padoveze (2012, p.26).

Por muitos anos pensou-se em uma contabilidade voltada apenas para controle das informações patrimoniais sendo que, em sua maioria, oriundas de fatos passados, tornando-se mera escrituração.

Para a Controladoria, seu foco aumenta significativamente, colocando as informações contábeis dentro de todo o processo de gestão da empresa em seus três níveis: planejamento, execução e controle.

Padoveze explica que o planejamento tem duas fases distintas: o estratégico e o operacional. O primeiro trata dos objetivos norteadores que garantem o cumprimento da missão da empresa e o segundo define os planos e objetivos operacionais. (PADOVEZE, 2012).

Ora, se a missão da Controladoria é assegurar a eficácia com a otimização da eficiência, conforme já vimos acima, torna-se então imprescindível a sua participação em todos os processos e níveis empresariais.

Oliveira ressalta esta participação como a primeira das funções da Controladoria estratégica, como vemos: “subsidiar o processo de gestão, apoiar a avaliação de desempenho, apoiar a análise de resultados, gerir os sistemas de informações e atender aos agentes de mercado”

(OLIVEIRA, 2009, p.66).

Padoveze (2012, p.98) define então a Controladoria estratégica como:

a atividade que, por meio do Sistema de Informação Contábil, abastece os responsáveis pelo Planejamento Estratégico com informações tanto financeiras quanto não financeiras, para apoiar o processo de análise, planejamento, implementação e controle da estratégia organizacional.

Um bom planejamento estratégico começa com uma análise de ambiente que, para isso, utiliza-se geralmente a ferramenta SWOT, a sigla dos termos ingleses *Strengths* (Forças), *Weaknesses* (Fraquezas), *Opportunities* (Oportunidades) e *Threats* (Ameaças). Esta metodologia baseia-se em analisar os ambientes interno e externo, definindo quais são as forças e fraquezas (interno) e oportunidades e ameaças (externo) que a empresa deverá levar em consideração para definir seus objetivos estratégicos.

Com a definição dos modelos estratégicos, o planejamento operacional é a próxima etapa, visando definir a aplicação prática da estratégia traçada no modelo de gestão. Padoveze (2012) explica bem estas etapas do processo de gestão (Quadro 3).

Quadro 3: Etapas do processo de gestão

Fases do Processo	Finalidade	Produto
Planejamento estratégico	Garantir a missão e continuidade da empresa	Diretrizes e Políticas estratégicas
Planejamento operacional	Otimizar o resultado a médio prazo	Plano Operacional
Programação	Otimizar o resultado a curto prazo	Programa Operacional
Execução	Otimizar o resultado de cada transação	Transação
Controle	Corrigir e ajustar para garantir a otimização	Ações Corretivas

Fonte: Padoveze (2012, p.29).

É por esta razão que para realizar e cumprir seu papel, a área de controladoria precisa de uma equipe muito qualificada. Oliveira (2009, p.75) afirma que “as equipes de controladoria são equipes de gestão que realizam esforços-chave na integração das diversas áreas de responsabilidade organizacional”.

Portanto, para abastecer todo esse processo, é preciso uma integração das informações e dos dados financeiros e não financeiros e um sistema organizado e multidisciplinar, capaz de agrupar as mais variadas informações e retirar delas a preciosa capacidade de tomar decisões em um mercado globalizado e competitivo que não oferece muitas chances para o erro. Para esse mercado, essa é a nova forma da Ciência

Contábil e o que se espera dos novos contadores.

3 Conclusão

A contabilidade passou por muitas mudanças ao longo do tempo e continuará passando. Com o objetivo de mostrar esta evolução, este trabalho trouxe a discussão sobre a origem da contabilidade e, conseqüentemente, da Controladoria.

Percebemos que não é unânime a opinião de que a Controladoria surge da evolução da Ciência Contábil, porém, ao passar pelas principais fases da Contabilidade, concluímos que a Controladoria nada mais é que a Contabilidade em sua plena realização dentro da organização.

Que a forma de fazer Contabilidade mudou é inquestionável. É fato que o antigo “guarda-livros” (forma como era conhecido o contabilista no Brasil há alguns anos atrás) já está em extinção. Faz-se necessário obter a mudança. É preciso passar de contador para *controller*, ou controlador, pois chegará o tempo em que o mercado exigirá mais fortemente esta realidade.

Conclui-se, portanto, que realmente a Controladoria é a Contabilidade evoluída pela necessidade dos mercados globais. Assim, o objetivo proposto foi alcançado já que, com a abordagem conceitual realizada neste artigo, fica testificado que a Controladoria faz parte desta evolução exigida para a contabilidade, contadores e usuários da Ciência Contábil.

Referências

- BOMFIN, E.A.; PASSARELLI, J. *Custos e formação de preços*. São Paulo: IOB, 2011.
- CARIOCA, V. *Contabilidade de custos*. Campinas: Alínea, 2012.
- MARION, J.C. *Teoria da contabilidade*. Campinas: Aliena, 2010.
- OLIVEIRA, A.B.S. *Controladoria: fundamentos do controle empresarial*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- PADOVEZE, C.L. *Controladoria estratégica e operacional*. São Paulo: Cengage Learning, 2012.
- PADOVEZE, C.L. *Curso básico gerencial de custos*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.
- VOLNEI, C.B. *et al. A evolução da contabilidade e seus objetivos*. 2014. Disponível em: http://w.aedb.br/seget/artigos07/1401_Artigo%20Seget.pdf. Acesso em: 13 mar. 2014.