

JOSÉ EDIEL DE LIMA

**ANALISE HISTÓRICA DA EVOLUÇÃO DA CONTROLADORIA NO
CONTEXTO DA ECONOMIA BRASILEIRA**

CURITIBA, 2012.

JOSÉ EDIEL DE LIMA

**ANALISE HISTÓRICA DA EVOLUÇÃO DA CONTROLADORIA NO
CONTEXTO DA ECONOMIA BRASILEIRA**

Monografia apresentada ao Programa do Curso de Pós-Graduação do Departamento de Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná como requisito para obtenção do título de Especialista em Controladoria

Professora Orientadora: Dra. Mayla Costa

CURITIBA

2012

Sumário

Resumo	4
1. Introdução.....	5
1.2. Objetivos	7
1.2.1. Objetivo Geral	7
1.2.2. Objetivos Específicos.....	7
1.3. Justificativa	7
2. Referencial Teórico	9
2.1. Papel da Controladoria	9
2.1.1. Histórico da Controladoria	9
2.1.1.2. Conceitos e Definições da Controladoria	12
2.2. Breve Histórico da Economia Brasileira e Seus Modelos de Regulamentação.....	16
2.2.1. O Processo de Industrialização Brasileiro	16
2.2.2. Evolução dos planos reguladores econômicos brasileiros	20
3. Metodologia	29
4. Análise dos Resultados	30
5. Conclusão.....	38
5. Bibliografia.....	40

Resumo

O presente trabalho tem como objetivo mostrar a importância que o desenvolvimento econômico brasileiro e seus processos regulatórios exerceram no desenvolvimento da Controladoria no Brasil. O estudo está dividido em quatro partes. A primeira parte é composta pela introdução, apresentando e delimitando o tema, mostrando os objetivos da pesquisa e a importância do estudo. A seguir, no capítulo um, faz-se uma abordagem teórica sobre as funções da controladoria, baseando-se em vários autores. No capítulo dois, faz-se uma breve revisão histórica da economia brasileira, trabalhando os principais Planos Econômicos desenvolvidos no século XX, assim como o processo de industrialização brasileiro, e por fim, o capítulo três apresenta a metodologia utilizada no presente trabalho. No capítulo quatro, apresenta-se a análise dos dados, procurando evidenciar a correlação histórica econômica do Brasil e a evolução da controladoria no país, iniciando com a criação do curso de Contabilidade na USP em 1946, passando pela abertura da economia brasileira para as grandes multinacionais e a sua influência sobre a cultura organizacional das empresas quanto à controladoria, e por fim, o próprio desenvolvimento econômico como um fomentador da busca por melhores processos que permitam tomadas de decisões mais eficientes. E na última parte, são por fim apresentadas as considerações finais.

1. Introdução

A Controladoria durante o decorrer da história vem assumindo cada vez mais um papel importante na gestão das empresas, permitindo que em meio a cenários complexos, uma pluralidade de informações seja traduzida de forma que permita aos gestores e acionistas a tomada de decisões precisas, e que maximizem os resultados esperados, objetivo primário na constituição empresarial.

A partir da constatação de que a atuação dos profissionais de contabilidade é extremamente regulada e os contadores têm o dever de conhecer e aplicar os diversos regulamentos existentes no país, em especial àqueles concernentes às demonstrações financeiras que subsidiam com informações o recolhimento de impostos e contribuições e a distribuição de resultados, de certo modo a área de controladoria sofre influência do contexto ambiental no qual as organizações estão inseridas, caracterizado nesse trabalho, como o país em que se analisa a importância da economia nacional a essa área empresarial.

De acordo com alguns pesquisadores, a extrema regulamentação observada em questões tributárias e comerciais não atinge a contabilidade gerencial mais relacionada à área de controladoria. Poucas inovações são observadas nesta importante área da contabilidade (GUERREIRO; FREZATTI; CASADO, 2004). Tais inovações podem ser relevantes às organizações na medida em que a nova realidade verificada, em especial o acirramento da concorrência e a eliminação de barreiras comerciais entre os países, expõe as empresas a padrões de competição nunca antes vistos (RAMOS, 2005). Frente a tal realidade, a controladoria representa um importante elemento na verificação da efetividade das estratégias adotadas e na tomada de decisão organizacional.

A falta de mudanças no âmbito da controladoria pode ser resultante de uma série de fatores. Dentre eles podem ser citadas as pressões, sofridas pelos profissionais de contabilidade, por uma atuação similar. Estas pressões são originadas da forma como os indivíduos, grupos e organizações percebem suas realidades e reagem a elas.

Gonçalves e Machado-da-Silva (1999) nos chamam atenção para o fato

de que os indivíduos e grupos participantes de uma sociedade são influenciados por interações, experiências e conhecimentos que estão fora dos espaços organizacionais. A ação do homem é uma construção social. Desta forma, hábitos, costumes e normas, querem legais ou sociais, depois de praticados inúmeras vezes acabam sendo tipificadas (SILVA; PACHECO, 2004). Sendo assim, a conformidade ou aceitação dos padrões existentes, dentro e fora da empresa, seria responsável pela uniformização de comportamentos.

Para o contabilista então, agir em conformidade com o que é esperado dele não só é uma comodidade, mas uma forma de legitimar sua atuação. Em um sentido de analisar historicamente a evolução da Controladoria no Brasil, o presente trabalho procura diagnosticar os principais fatores que contribuíram para a esta evolução da contabilidade para a Controladoria, buscando interpretar os ciclos econômicos e sua influência, assim como aspectos particulares como o complexo sistema de tributação brasileiro, que merece um tratamento especial em consequência de sua representatividade e impacto nos orçamentos das empresas. Diante do cenário apresentado nesta introdução, propõe-se o seguinte problema de pesquisa:

Qual a influência que os Planos Econômicos brasileiros exerceram no desenvolvimento da Controladoria, juntamente com modelos de regulamentação.

1.2. Objetivos

1.2.1. Objetivo Geral

I. Investigar a influência que a economia brasileira exerceu no desenvolvimento da Controladoria.

1.2.2. Objetivos Específicos

- I. Analisar a evolução histórica da área de Controladoria no Brasil
- II. Identificar qual a importância da abertura da economia brasileira ao mercado externo para a área de Controladoria.

1.3. Justificativa

A controladoria exerce um papel fundamental nas organizações, por ser o suporte na tomada de decisões em que os diretores e acionistas se utilizam. Procurar entender de que forma a Controladoria se desenvolveu no contexto brasileiro é de extrema importância para se compreender as nuances da área. Assim, através do tema escolhido procurar-se-á demonstrar a importância da controladoria como ferramenta necessária à tomada de decisão nas organizações e em que medida o cenário econômico nacional influencia sua evolução.

A controladoria é considerada uma área relevante por contribuir no processo de gestão empresarial, provendo subsídios à etapa de planejamento, com informações e instrumentos que permitam aos gestores avaliar o impacto das diversas alternativas de ação sobre o patrimônio e os resultados da organização.

Por sua vez, os ciclos econômicos brasileiros exercem efeito sobre diversos setores, seja do chão de fábrica aos níveis mais altos de gestão, peculiaridades como o setor tributário, abertura de mercado, planos de

desenvolvimento econômico, formam um cenário no Brasil em que a controladoria teve de se desenvolver para atender as novas necessidades de satisfazer os tomadores de decisões, com informações precisas.

Por isso, uma pesquisa que vise mostrar a correlação entre os ciclos econômicos e a evolução da Controladoria se faz necessário, pois parte-se do pressuposto que a Controladoria é ferramenta que serve para dar suporte a decisões em meio a cenários econômicos, tendendo a minimizar o máximo possível as distorções e procurando o maior êxito possível. Assim, é certo que os mesmos cenários tendem a influenciar de forma significativa o modelo em que a Controladoria se desenvolveu e continua se desenvolver.

2. Referencial Teórico

2.1. Papel da Controladoria

Para podermos compreender a importância da controladoria dentro das organizações será demonstrado neste capítulo um pouco da história e importância da controladoria.

2.1.1. Histórico da Controladoria

Assim como outras áreas do conhecimento humano, a evolução da Controladoria se deu frente às novas necessidades, segundo Martin (2001), no século XV a contabilidade de dupla-entrada surgiu para atender a necessidade dos mercadores venezanos no controle de custeio no início do século XX, com o desenvolvimento da contabilidade de custo, este sistema passou a ter uma maior importância na gestão da empresa, proporcionando um maior controle das atividades das organizações e também para melhorar a eficiência no processo produtivo.

A história da controladoria teve início no século XIX, na Escola Administrativa ou Lambarda, que objetivava a busca da conexão entre os conhecimentos da contabilidade, administração e economia, tendo uma visão nos benefícios que seriam gerados na gestão das entidades.

Outro fato que se pode destacar na contribuição da evolução da Controladoria, se dá no início do século XX, com o surgimento de um mercado financeiro mais sofisticado e competitivo, com a abertura de capital de várias empresas, surge a necessidade de uma contabilidade que fornecesse aos acionistas minoritários informações sobre o investimento, com dados capazes de dar uma base para tomadas de decisões, o que se deu segundo Martin (2001), com que em 1930 surgisse uma série de regulamentações no mercado financeiro abrindo um ramo totalmente diferente da contabilidade até então conhecida: a contabilidade para uso externo.

Para atender aos seus usuários, esse tipo de contabilidade, também chamada de financeira, precisou padronizar-se ao redor de determinados princípios gerais amplamente conhecidos, que seriam as bases da preparação dos demonstrativos contábeis de qualquer empresa, de forma que qualquer investidor sempre pudesse adequadamente interpretá-los e compará-los (Martin, 2001, p. 8).

Com o início da globalização das empresas em meados do século XX, acirrou a concorrência tornando imprescindível uma revolução dentro da contabilidade, servindo não apenas para informar o lucro de determinado período aos acionistas, mas agora tendo como desafio a implantação de estratégias e o desenvolvimento de vantagens competitivas.

Assim como alguns princípios foram institucionalizados na contabilidade, consideram-se alguns princípios de suma importância para a área de controladoria. Beuren (2004) considera que os princípios são necessários para agregar valor e melhor entender a área de controladoria:

Princípio da iniciativa	Deve procurar antecipar e prever problemas nas etapas do processo de gestão da organização, fornecendo informações necessárias aos gestores ou diretor dentro das áreas afetadas.
Princípio da Visão Econômica	Avaliar os métodos utilizados para o desempenho das tarefas, sugerindo alterações que possam aperfeiçoar o resultado econômico planejado.
Princípio de comunicação racional	Prestar informações aos gestores em linguagem compreensível, ou seja, saber entender o que falamos e com quem estamos falando.
Princípio de síntese	Apresentar dados estatísticos por meio de gráficos e índices de maneira que a comparação entre o resultado realizado e o planejado seja compreendida e entendida por todos.
Princípio de Estar Voltando ao Futuro	Analisar os resultados passados e fazer implementações de melhorias no desempenho futuro.
Princípio da Oportunidade	Todas as informações aos gestores ou diretor executivo devem ser em tempo hábil, para serem feitas alterações nos planos (se necessário) contribuindo para melhoria do desempenho dentro das áreas da organização.
Princípio da Persistência	Acompanhar e cobrar as ações planejadas, otimizando com isso o resultado da organização.
Princípio da Cooperação	Sua função é assessorar os gestores ou diretor executivo no combate a possíveis pontos fracos quando detectados dentro da organização.
Princípio da Imparcialidade	Esta é uma situação que pode trazer dificuldades no relacionamento interpessoal com os gestores ou diretor executivo da organização, mas deve fornecer com exatidão as informações de análises dos resultados das áreas, pois deve estar sempre buscando com eficiência e eficácia a otimização de resultados para a organização.
Princípio da Persuasão	Possuir discernimento para convencer os gestores ou diretor executivo a implementar sugestões que tornem mais eficaz o desempenho das áreas de trabalho, e com isso uma melhor performance no desempenho organizacional.
Princípio de Consciência das Limitações	Deve saber o ponto de limitação sobre o estilo criativo e perspicaz dos gestores ou diretor executivo, colocando-se sempre no seu nível hierárquico da organização.

Princípio da Ética	Ter conduta pessoal e profissional ímpar, com valores morais aceitos de forma absoluta pelos gestores ou diretor executivo e seus colaboradores.
Princípio da Cultura Geral	Ter conhecimento de diferenças sociais e econômicas é muito importante, pois as oportunidades em termos de negócios estratégicos para a organização são de vital importância, principalmente para o alcance de suas metas e seus objetivos propostos em seu planejamento estratégico.

Quadro 1 – Principais Princípios da Controladoria

Fonte: Adaptado de Beuren (2004)

De acordo com os princípios acima, fica muito clara a missão da controladoria, que se resume em zelar pela continuidade da organização. A controladoria tem que estar totalmente integrada com a missão da empresa, pois ambos têm a mesma finalidade. Através da revisão de literatura verifica-se que, mesmo cada autor argumentando o seu conceito de controladoria com particularidade, há consenso entre eles.

Guerreiro (1989, p. 156), considera que a missão da empresa decorre do papel que pretende desempenhar no cenário social e das crenças e valores das pessoas que a dirigem. O autor contempla os seguintes pontos: valores fundamentais da entidade; produtos e serviços oferecidos; mercados de atuação e clientela a ser atendida. Esses tópicos devem ser caracterizados de forma ampla, genérica e flexível, tendo em vista que a missão constitui-se em um objetivo permanente do sistema empresa.

As responsabilidades da controladoria podem ser resumidas em responsabilizar-se pelo controle interno do processo de gestão, fornecer os artefatos necessários para tomadas de decisões, em relação à ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial. Com o assessoramento aos gestores com o planejamento, as informações, execução e controle, o *controller* faz com que sejam integrados os esforços para a obtenção de um resultado organizacional otimizado, até mesmo com o ambiente externo da organização em suas relações, para as tomadas de decisões (Guerreiro, 1989).

No quadro abaixo, pode se perceber os principais destaques que ocorreram no decorrer da história e quais as suas implicações dentro do meio empresarial e da controladoria.

PERÍODO	Características	Características	DESTAQUES
	Do meio empresarial	Da Controladoria	
Século XIX até Século XX (década de 50)	<ul style="list-style-type: none"> - Produtividade é função da especialização. - Modelo Mecanicista. - Organização vista como máquina. - Qualidade controlada após produção(ex post). 	<ul style="list-style-type: none"> - Controle rígido e intensivo do processo e das pessoas - Assessoria-(stewardship) 	1776 -"The Wealth of Nations"-Adam Smith 1991 - "Principles of Scientific Management"- George F. Taylor 1914 - ROI (DuPont) - F.Donaldson Brown 1926 - "Mass production"-Henry Ford 1930 - Activity Account – Kohler
1960 até a década de 90	<ul style="list-style-type: none"> - Adaptabilidade ao meio - Processos flexíveis - Modelo contingencialista - Organização como organismo - Just-in-time - Qualidade efetuada na fase de design e de produção(ex ante) 	<ul style="list-style-type: none"> - Controle compartilhado e interativo com operações - Parceria (partnership) além de assessoria. 	1950/60 - Sistema Toyota de Produção Flexível (Eiji Toyota e Taiichi Ohno) -ABC -CMS 1987 - "Relevance Lost" H. Thomas Johnson e Robert S. Kaplan

Quadro 1 – Desenvolvimento da Controladoria por períodos.

Fonte: Novos Paradigmas Para a Função Controladoria

2.1.1.2. Conceitos e Definições da Controladoria

A maioria dos autores define como a função da Controladoria como o setor que fornece aos administradores informações necessárias para o gerenciamento e auxiliá-los nas tomadas de decisões, de forma que possa maximizar os resultados esperados por parte dos acionistas das empresas. Segundo Martin, qualquer ciência deve possuir uma representação adequada da realidade com a qual vai trabalhar, a representação utilizada é fundamental, porque é dela que decorre a natureza das informações que irão constituir o quadro interpretativo ou modelo de realidade dessa ciência, o qual irá fundamentar o recolhimento das informações, que, por sua vez, irão dar base às decisões. Sendo assim, a representação gera a informação que por sua vez fornece a base para a decisão, segundo Riccio, toda empresa necessita de um

departamento responsável pela coordenação econômica, a qual estabelece a missão e a visão da organização, além da necessidade de integração entre as diversas áreas, buscando a otimização dos resultados, sendo assim, a Controladoria se propõem ser uma área da gestão operacional da gestão econômica.

Controllers, cujo termo foi incorporado na década de 1960 nos Estados Unidos, surgiram e demonstraram, ao longo da década de 60, sua importância, por poderem proporcionar as informações qualitativas e tempestivas à tomada de decisão organizacional. Dessa forma cada vez mais conquistaram seu espaço no meio da presidência das organizações (MENDES, 2002).

No quadro a seguir pode se perceber algumas definições sobre o profissional *Controller* e a definição de controladoria que expõe sua importância dentro do planejamento estratégico das empresas.

Autores	Definições
Kanitz (1976, p.5)	O profissional da controladoria foi recrutado "entre os homens responsáveis pelo departamento de contabilidade ou então pelo departamento financeiro da empresa".
Tung (1993, p.34)	A controladoria funciona como órgão de observação e controle da cúpula administrativa.
Oliveira (1998, p.19)	Pode-se entender controladoria como o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de uma determinada entidade, com ou sem finalidades lucrativas.
Mosimann e Fisch (1999, p.88)	O órgão administrativo controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos e assegurar a eficácia empresarial, também sob aspectos econômicos, por meio da coordenação dos

	<p>esforços dos gestores das áreas.</p>
<p>Almeida et al. (in CATELLI, 2001,p. 344)</p>	<p>Responde pela disseminação de conhecimento, modelagem e implementação de sistema de informações.</p>
<p>Peleias (2002, p.13)</p>	<p>É uma área da organização à qual é delegada autoridade para tomar decisões sobre eventos, transações e atividades que possibilitem o adequado suporte ao processo de gestão.</p>
<p>Padoveze (2004, p. 31)</p>	<p>É a unidade administrativa dentro da empresa que, através da Ciência Contábil e do Sistema de Informação de Controladoria, é responsável pela coordenação da gestão econômica do sistema empresa.</p>
<p>Ribeiro (2005, p.42)</p>	<p>Como órgão administrativo, o seu desenvolvimento direciona-se para o melhor desempenho da empresa com a responsabilidade de integrar de forma direta e efetiva os procedimentos entre os departamentos, para que se cumpra a missão da empresa com o melhor resultado.</p>
<p>Borinelli (2006, p.198)</p>	<p>Controladoria é o órgão do sistema formal da organização responsável pelo controle</p> <p>do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordens</p> <p>operacional, econômica, financeira e patrimonial demandadas (i) para assessorar as demais unidades organizacionais durante todo o processo de gestão - planejamento, execução e controle - buscando integrar os esforços dos gestores para que se obtenha um resultado organizacional sinérgico e otimizado, bem como (ii) pelos agentes externos que se relacionam com a empresa, para suas tomadas de decisões.</p>
	<p>A área de controladoria tem função de interagir, constantemente, com o processo decisório da empresa, buscando dados e</p>

Nascimento e Reginato (2007, p. 15)	informações econômico-financeiras em suas áreas de apoio, utilizando-se, principalmente, dos sistemas de mensuração, informação e de controles internos.
-------------------------------------	--

Quadro 2 - Controladoria como órgão administrativo

Fonte: A contribuição da controladoria na coordenação da gestão tributária em operações de compras, Sagaz (2009).

De forma semelhante Riccio cita a definição da controladoria aprovada pelo *Financial Executives Institute* em setembro de 1949, funções tais como;

1. Estabelecer, coordenar e manter um plano integrado para o controle das operações.
2. Medir a performance entre os planos operacionais aprovados e os padrões , e reportar e interpretar os resultados das operações dos diversos níveis gerenciais.
3. Medir e reportar sobre a eficiência dos objetivos do negócio e a efetividade das políticas, estrutura organizacional e procedimentos para o atingimento desses objetivos.
4. Reportar às agências governamentais, quando requerido, e supervisionar todos os assuntos relacionados a impostos.
5. Interpretar e reportar os reflexos das influências externas sobre o atingimento dos objetivos da empresa.
6. Prover proteção para os ativos da empresa. Isto inclui controle interno adequado, auditoria e cobertura adequada de seguros, (Edson L. Riccio, Marcos R. S. Peters, pg. 6-7).

Segundo os autores citados acima, devido à ampla extensão dos trabalhos que são desenvolvidos pela controladoria, no quesito de possibilitar as melhores condições possíveis para a tomada de decisão por parte dos diretores e acionistas da empresa, torna a participação da controladoria necessária e indispensável, segundo Johnsson e Filho (2002), é necessário uma metodologia de trabalho capaz de suprir as necessidades por informações precisas e em tempo hábil de se tomar decisões, metodologia de trabalho que segundo os autores tem o nome de “*processo de controle*”, o que pode ser entendido na figura a seguir.

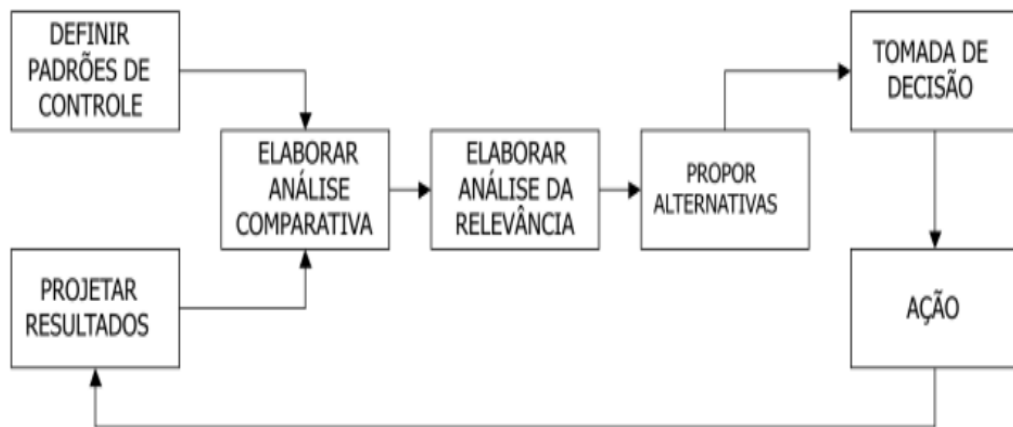


Figura 1. Fluxograma das funções da controladoria
 Fonte: Finanças Empresarias, Johnson e Filho, 2002.

Para esses, a primeira atividade desenvolvida pela área de controladoria, refere-se a definição de parâmetros para os controles a serem realizados, estes são os padrões pelos quais os parâmetros da empresa será comparada. O importante segundo os autores, é destacar que em todo o processo de controle, o maior objetivo tem como finalidade a geração de informações para tomadas de decisões.

2.2. Breve Histórico da Economia Brasileira e Seus Modelos de Regulamentação

2.2.1. O Processo de Industrialização Brasileiro

Para entender a evolução da controladoria no cenário brasileiro se faz preciso conhecer o contexto histórico da economia brasileira, é necessário compreender os fatores que determinaram à evolução da economia, como também os meios alocados na manutenção da expansão econômica, sendo que os ciclos econômicos são determinantes nas gestões das empresas, tanto em momentos de desenvolvimento quanto em momentos de crises. A economia brasileira segundo Leite (2004), desde que incorporou aos poucos a economia mundial, mesmo que ainda como colônia de Portugal, iniciou uma lenta progressão econômica, pode se perceber que em grande motivo, se deve a forte economia extrativista que predominava.

Dominava a cena, aqui, sucessivamente, a extração do pau-brasil, a cultura da cana-de-açúcar, com seus engenhos e o trabalho escravo, até o século XVII, e a mineração de ouro, até o século XVIII. Em etapa subsequente, assumiu posição decisiva, já no século XIX, a cultura do café, ainda com base no trabalho escravo (Leite, 2004, pg 24).

Apenas nas últimas décadas do século XIX é que as indústrias no Brasil se desenvolveram, quando ocorreram mudanças estruturais de caráter econômico, social e político.

As principais mudanças que ocorreram no âmbito das relações de trabalho, com a expansão do trabalho assalariado resultou em aumento do consumo de produtos, a abolição do trabalho escravo e o ingresso de estrangeiros no Brasil como ucranianos, alemães, japoneses, italianos, e várias outras nacionalidades, que vieram para compor a mão de obra nos grandes cafezais, além de contribuir no povoamento do país, como ocorreu fortemente na região Sul. O fato mais marcante no progresso econômico da velha colônia ocorreu no campo político com a proclamação da República. Ante a esses acontecimentos, pode-se dizer que assim como no processo de industrialização ocorrido na Europa no Brasil o setor têxtil foi determinante nessa nova fase da economia, como diz Mendonça e Pires.

Em meados do século XIX – ou seja – exatamente na época da Segunda Revolução Industrial -, insignificante. De qualquer forma, “assim como na Europa, o setor têxtil teve uma presença pioneira e ocupou uma posição de destaque nos primeiros momentos do processo de crescimento industrial. Isso se deve, também, ao fato dos tecidos constituírem uma mercadoria básica de consumo dos próprios proletários, necessária para a reprodução da força de trabalho. Somente a partir da década de 1880 é que a industrialização brasileira conheceria um surto de crescimento vigoroso, aproveitando-se, para isso, da estrutura econômica, e social que se formava em torno da atividade cafeeira. (Mendonça e Pires, 2002, pg. 176)

Se por um lado o início da industrialização foi motivado pelas fábricas têxteis, por outro pode-se ver que o grande incentivo veio da atividade cafeeira, a qual proporcionou grandes acumulações de capitais, que formaram mais tarde o capital de investimento nas fábricas.

O Café como atividade nuclear do complexo cafeeiro, possibilitou efetivamente o processo da acumulação de capital durante todo o período anterior a crise de 1930. Isso se deveu não só ao alto nível da renda por ele gerado, mas, principalmente, por ser o elemento diretor e indutor da dinâmica da acumulação do complexo, determinando inclusive grande parte da capacidade para importar da economia brasileiro no período. Ao gerar a capacidade para importar, o café resolvia seu problema fundamental que era o da subsistência de sua mão-de-obra, atendia as exigências do consumo de seus capitalistas, às necessidades de insumos e de bens de capital para a expansão da economia, bem como indicava, em grande parte, os limites em que o Estado podia ampliar o seu endividamento externo. (Mendonça e Pires, 2002, pg. 176)

Com o declínio do café devido a crise nos Estados Unidos, principal comprador da produção nacional, muitos fazendeiros deixaram as atividades do campo e, com seus recursos, entraram no setor industrial, que prometia grandes perspectivas de prosperidade. As primeiras empresas limitavam-se à produção de alimentos, de tecidos, além de velas e sabão. Em suma, tratava-se de produtos sem grandes tecnologias empregadas.

A capacidade produtiva do Brasil aumentou nos oito anos que antecederam a Primeira Guerra Mundial. Porém segundo Mendonça e Pires (2002), com a paralisação da navegação após o início da guerra, ficou difícil a importação de bens de capital, fundamentais para o aumento da produtividade. Na década de 1920 surgiram pequenas siderúrgicas, empresas de bens de capital e o início da produção de cimento, ocorrendo uma diversificação nos produtos industrializados. Apesar disso, a evolução produtiva nessa época foi muito modesta.

Devido à Grande Depressão, o café, responsável por 71% das exportações, teve seu preço médio reduzido a um terço abaixo dos preços praticados em 1925 à 1929. Segundo Mendonça e Pires (2002), a economia do Brasil do século XX era uma economia primária exportadora, isto é, importava os bens industrializados e exportava essencialmente a sua produção agrícola. Com a crise de 1929, o continente Europeu e os EUA reduziram os seus consumos drasticamente, afetando diretamente o Brasil e seus vizinhos latinoamericanos.

Entre o período de 1930 a 1945, o Brasil iniciou um processo vertiginoso de substituição das importações de bens de consumo leves, a grande dificuldade de importações, devido a crise de 1929 a 1932, a depressão de 1938 e também desvalorizações cambiais e a de Lei de Similares, de 1930, proporcionou condições muito favoráveis ao desenvolvimento da indústria. Segundo Mendonça e Pires (2002), a partir de 1931, o Brasil deu um importante passo rumo a industrialização com a criação de uma Comissão para analisar e apresentar estudos quanto a implantação de siderúrgicas no país.

Em março de 1938, foi criada uma Comissão Especial – no âmbito do CFCE, com finalidade de apresentar estudos em relação à questão siderúrgica – composta por quadros técnicos do governo e membros das Forças Armadas. O princípio que norteou os trabalhos da Comissão foi o da “independência econômica do País”, a ser obtida por meio da criação de uma grande siderúrgica, sob controle do Estado e, igualmente, o estímulo à exploração dos minérios de ferro, carvão e manganês, com a industrialização dos não-ferrosos. (Mendonça e Pires, 2002, pg. 216).

O resultado da implantação da Comissão Especial, foi a criação da Companhia Siderúrgica Nacional (CSN), em Volta Redonda, o grande marco da industrialização brasileira. Segundo Mendonça e Pires (2002). Em 1955, e segue até os dias de hoje. Essa fase foi promovida inicialmente pelo presidente Juscelino Kubitschek, que promoveu a abertura da economia e das fronteiras produtivas, permitindo a entrada de recursos em forma de empréstimos e também em investimentos com a instalação de empresas multinacionais, Souza (2008) faz o seguinte comentário sobre essa fase da economia brasileira.

O programa econômico implementado por Kubitschek resultou na intensificação do crescimento da economia a partir da segunda metade da década de 1950. Um indicador de capacidade ociosa, que se aproximava de 20% em 1955-56, revela um decréscimo contínuo a partir de 1957 até anular-se em 1960-62. Além disso, nos principais ramos da econômico houve uma aceleração intensa da formação bruta de capital fixo desde 1957: aumentou 4,2% em 1956, 14,4% em 1956, 14,4% em 1957, 27,8% em 1958 e 41,5% em 1959. O resultado foi que entre 1957 e 1962 a indústria de transformação expandiu sua produção a uma taxa média anual de 11,5% de 1957 a 1961. Essa expansão industrial alavancou

o PIB, que cresceu 9,3% ao ano de 1957 a 1961. (Souza, 2008, pg. 42)

Com o ingresso dos militares no governo do país, no ano de 1964, as medidas produtivas tiveram novos rumos, como a intensificação da entrada de empresas e capitais de origem estrangeira comprometendo o crescimento autônomo do país, que resultou no incremento da dependência econômica, industrial e tecnológica em relação aos países de economias consolidadas.

2.2.2. Evolução dos planos reguladores econômicos brasileiros

O cenário econômico brasileiro foi palco de vários planos econômicos visando o desenvolvimento do país, em que ocorreram várias mudanças que provocaram alterações dentro das organizações, assim, forçando ao desenvolvimento de maiores controles. Como já foi visto a partir de 1939, o estado começou a se preocupar em gerir e dimensionar o modelo econômico, agindo de forma ativa da economia como consumidor e produtor, ou apenas como regulador. Como já visto, Barbosa comenta sobre a importância que esse tempo teve na economia brasileira.

1942 corresponde a um ponto de inflexão do ponto de vista econômico no Brasil: acelerou-se o crescimento industrial; pela primeira vez desde a década de 20 começaram a acumular-se reservas cambiais; observa-se a entrada de capitais privados norte-americanos após longo período de desinteresse. A retomada do nível de atividades não esteve, também, dissociada das políticas fiscal, monetária e creditícia claramente expansionistas adotadas pelo governo a partir de 1942. (Barbosa, S/D, p. 3)

Entre 1939 a 1956 varias mudanças relevantes aconteceram no sentido das formulações econômicas, à medida que a ocasionalidade e o perfil setorial cederam lugar a uma maior abrangência do planejamento, também foram criados órgãos para formular e gerenciar os planos a serem implementados..

O Plano de Obras e Equipamentos, em 1943, baseou-se no Plano Especial, seguindo a mesma trilha e obtendo os mesmos resultados, ou seja, conseguiu uma formulação organizacional do governo.

O Plano SALTE, em 1950, que era referente à saúde, alimentação, transporte e energia, inseriu a formulação indicativa para o setor privado e o consentimento de linhas especiais de crédito, criando o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico, atual Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, como normatizador e regulador desse processo.

O Programa de Metas talvez um dos mais conhecidos por levar o slogan “Cinquenta Anos em Cinco” foi elaborado para o período que vai de 1956 a 1961. Segundo Mendonça e Pires (2002).

Este período se caracteriza (...) pelo término da reconstrução das economias dos participantes da Segunda Guerra Mundial, pela constituição do Mercado Comum Europeu e pela grande expansão das multinacionais americanas no novo espaço econômico assim criado. Fortalece-se o sistema de trocas comerciais integradas pelas multinacionais tanto americanas como européias e japonesas. Este esquema de integração começa a ser estendido, em 1956-1967, e alguns países não desenvolvidos, entre os quais o Brasil (Mendonça e Pires, 2002, pg. 273).

Esse plano pressupôs a existência de pontos de estrangulamento e estabeleceu objetivos globais e setoriais no intuito de romper os segmentos estrangulados, através de uma ação conjunta com o setor privado. Os projetos para o setor privado não tiveram como ser cumpridos, por vários pontos, e o estado começou a agir de forma mais direta na economia, controlando sobre faixas de decisão privada. Nesse instante, pode-se notar uma maior participação do Estado na economia brasileira. Segundo Mendonça e Pires (2002) pode-se dizer que o plano de desenvolvimento tinha como objetivos principais.

- a) O processo inflacionário que como já foi assinalado, vinha se acelerado desde o fim da Segunda Guerra Mundial, limitando a expansão do mercado interno.
- b) A que da dos preços internacionais do café, a partir de 1953, que constituía ameaça à ampliação da capacidade de importar, inclusive pelas dificuldades políticas de manutenção do “confisco cambial”

- c) A perspectiva de um colapso da infra-estrutura, que apresentava graves pontos de estrangulamento.
- d) Que da taxa de crescimento do Produto Interno que, em 1956, chegou a apresentar um crescimento *per capita* negativo (Mendonça e Pires, 2002, pg. 274)

O Plano Trienal de Desenvolvimento Econômico e Social, foi elaborado no período que compreende 1963 a 1965, tinha como objetivos globais e setoriais.

- a) manutenção de uma elevada taxa de crescimento do Produto;
- b) redução progressiva da pressão inflacionária
- c) redução do custo social presente do desenvolvimento e melhor distribuição de seus frutos;
- d) redução das desigualdades regionais de níveis de vida (Mendonça e Pires, 2002, pg. 294).

Neste sentido, estabeleceu políticas fiscais, monetárias e cambiais, a fim de gerenciar a presença do Estado na economia e, conseqüentemente, controlar os possíveis níveis de investimentos governamentais que levassem o setor privado a seguir as metas indicativas da programação econômica. O fracasso do Plano Trienal foi a conseqüência da falta de apoio o que levou a inviabilização do Plano, que foi praticamente abandonado a partir de maio de 1963.

O Programa de Ação Econômica do Governo (PAEG) foi o primeiro plano econômico do novo governo militar, neste momento, sem a necessidade de atender as massas, pois estas estavam sob um governo ditatorial. Agora poderiam ser tomadas medidas impopulares, com o arrocho salarial, entre outras, seu período foi de formulado para o triênio 1964 a 1966, caracterizou-se pelos princípios ortodoxos da economia de mercado, por conseguinte de uma ação mais liberal e sem o anseio de um plano global, na medida em que propunha apenas a ação coordenada do governo por meio de programas puramente indicativos.

Apesar do caráter liberalista e indicativo do PAEG, em suas linhas iniciais, o governo passou de agente regulador dos mecanismos de mercado para uma posição excessivamente atuante, como agente produtor e consumidor, instalando, por conseguinte, muitas empresas estatais que foram

responsáveis, direta e indiretamente, pelo déficit orçamentário, pela emissão monetária, pelas pressões inflacionárias e pela queda do consumo, através da redução de renda disponível provocada pelo controle rigoroso dos salários. Segundo Kerecki e Santos (2009).

Os principais focos de atenção do novo governo foram basicamente cinco:

- a) A prioridade na estabilidade de preços (lembrando que estávamos em uma época de inflação galopante, que em 1964 tinha atingido quase a casa dos 03 dígitos.
- b) O aumento de investimentos diretos (muitos destes investimentos tiveram o estado como patrocinador, através de empresas de economia pública e em obras diretas).
- c) Reformas bancárias e tributárias.
- d) Acertar o déficit da balança de pagamentos.
- e) A diminuição dos desequilíbrios regionais. (Kerecki e Santos, 2009, pg. 184)

O Programa Estratégico de Desenvolvimento (PED), foi desenvolvido para o período que compreende anos de 1968, 1969 e 1970, verificou o estrangulamento das oportunidades de substituir importações e o crescimento do setor público na economia, se atendo mais a partir daí, em programar investimentos em setores estratégicos, construindo um conjunto de instrumentos financeiros e um instrumento de ação direta e indireta sobre o setor privado.

O PED continha elementos fundamentais a criação de um programa de investimento nas áreas consideradas estratégicas, a programação de instrumentos financeiros e um conjunto de instrumentos de ação indireta sobre o setor privado. A proposição básica contida no PED era a definição da política de desenvolvimento econômico para o período de 1968 a 1970, tendo como objetivo principal o crescimento econômico. Procurou também corrigir as falhas ocorridas nos programas realizados pelos governos anteriores. O ponto de partida para a elaboração do PED, foi o diagnóstico dos problemas principais da economia brasileira da época: o esgotamento das oportunidades de substituir importações e a crescente participação do setor público na economia. Era portanto, indispensável a renovação dos setores dinâmicos, a consolidação da infra-estrutura e o incentivo a programas de expansão do poder de demanda. Também se mostravam imprescindíveis a política de distribuição de renda, mas preservando a capacidade de poupança, e a recuperação do atraso tecnológico (Matos, 2002, pg. 43).

De forma mais ampla pode se dizer que o PED, embora tenha proposto um estilo mais liberal para a economia brasileira, com regras compreensíveis e relativamente estáveis, não abreviou a participação do estado na economia, quer como agente produtor, quer como agente consumidor. O PED também manteve fatores como salários, preços, juros e lucros em monitoramento e aumento os créditos para fins de financiamento de investimentos e da dívida pública.

O Primeiro Plano Nacional de Desenvolvimento (I PND), criado para o de 1971 a 1974, o governo brasileiro viu a necessidade de desenvolver um programa que mantivesse as multinacionais sob controle e preservasse o setor privado nacional acabou por incentivar, mas por outro lado o que o correu foi de aumentar ainda mais a presença do Estado na economia, assim, aumentando o controle dos preços finais e intermediários e criando parâmetros para a remuneração dos fatores produtivos. Como objetivos, segundo Matos (2002), a plano tinha os seguintes.

Colocar o Brasil, no espaço de uma geração, na categoria de nação desenvolvida; duplicar até 1980, a renda *per capita* do país (em comparação a 1969); expandir o PIB de Cr\$ 222,8 bilhões em 1972 para Cr\$ 314,5 bilhões em 1974 (a preços de 1972); investimentos nas áreas de siderurgia, petroquímica, transporte, construção naval, energia elétrica e mineração; prioridades sociais: agricultura, programas de saúde, educação, saneamento básico e incremento à pesquisa técnico-científica; ampliação do mercado consumidor e da poupança interna com os recursos do PIS e do PASEP; aumento da taxa de investimento bruto de 17% em 1970 para 19% em 1974 (Matos, 2002, pg. 43).

A programação global do I PND foi complementada por metas setoriais que não foram cumpridas, por variados motivos, pelo setor privado nacional, impondo ao Estado a tarefa da ocupação desses espaços, na proporção em que propunha o não alargamento das multinacionais.

O Segundo Plano Nacional de Desenvolvimento (II PND), planejado para o período 1975/79, negligenciou, em suas diretrizes gerais, o primeiro choque do petróleo e propôs um modelo econômico e social fundamentado em

potência emergente, hipótese herdada do plano anterior que permitiu um "milagre econômico". segundo Matos (2002).

Os objetivos estratégicos do II PND podem ser sintetizados em 2 pontos: ampliar a base do sistema industrial e aumentar o grau de inserção da economia no sistema de divisão internacional do trabalho. Estes objetivos refletiam a percepção da necessidade de reestruturação do sistema produtivo, que requeria a elevação da taxa de investimento e, com intensidade ainda maior, da taxa de poupança. No entanto, os resultados da execução do plano ficaram bem aquém do esperado. De 1975 a 1979 a produção manufatureira cresceu a 6,8% ao ano a produção de bens de capital a 7% e a de bens de consumos duráveis a 7,4% ao ano (Matos, 2002, pg. 51).

O Terceiro Plano Nacional de Desenvolvimento (III PND), desenvolvido para compreender o período que vai de 1980 a 1985, registrou alto índice de flexibilidade, estabelecendo apenas diretrizes gerais e criando um amplo programa indicativo, em que a presença do Estado se limitou àqueles setores considerados básicos para o processo de crescimento e desenvolvimento. Matos (2002), descreve e destaca o III PND conforme segue.

Acelerando o crescimento da renda e do emprego melhoria da distribuição da renda, com redução dos níveis de pobreza absoluta e elevação dos padrões de bem-estar das classes de menor poder aquisitivo; redução das disparidades regionais; contenção da inflação; equilíbrio do Balanço de Pagamentos e controle do endividamento externo; desenvolvimento do setor energético; aperfeiçoamento das instituições políticas (Matos, 2002, pg. 70).

Pode se perceber que as características predominantes no III PND, diferentemente dos planos anteriores, são metas com objetivos qualitativos, conforme a idéia de um processo de planejamento. Embora é necessário que as diretrizes das metas qualitativas tenha um acompanhamento rigoroso da conjuntura econômica e social.

Com a recuperação do crescimento econômico ocorreu um aumento significativo na inflação, o que levou a criação de um novo plano econômico, o Plano Cruzado, gerando uma economia de preços congelados por um tempo excessivo, provocando um desabastecimento generalizado e desequilíbrio dos fatores de produção, levando a situação econômica do Brasil ao estágio inicial

antes do plano. Os objetivos básicos do Plano Cruzado não eram diferentes àqueles perseguidos pelos planos e programas anteriores, ou seja, conseguir vencer o combate a inflação mantendo os níveis de produção e emprego.

O Primeiro Plano Nacional de Desenvolvimento da Nova Republica (I PND NR) formulado para o período que vai de 1986 a 1989, originou-se do fracasso do Plano Cruzado. Segundo Matos (2002), os objetivos desse plano assim como os demais, buscava crescimento econômico, combate a pobreza, desigualdade social, desemprego; melhoras nas esperas sociais quanto a educação, alimentação, saúde, saneamento básico, habitação, previdência e assistência social.

A partir de 1991 foi desenvolvido o Programa Econômico buscando uma brusca redução oferta monetária, retendo cruzados em limite prefixado pelo Banco Central e a transformação dos cruzados em circulação em cruzeiros. A forte redução da oferta de moeda, junto com o gerenciamento liberal, trouxe resultados positivos para o processo de desenvolvimento econômico, porém foi de caráter imediatista.

O Plano Real que iniciou oficialmente em 27 de fevereiro de 1994, partiu de um diagnóstico correto acerca das origens do processo inflacionário: o desequilíbrio estrutural das contas públicas, as principais mudanças no cenário macroeconômico brasileiro que possibilitaram um novo processo de desenvolvimento segundo Matos pode se destacar as seguintes mudanças.

- Acordo da dívida externa;
- Abertura comercial, ampliando a concorrência;
- Privatizações;
- Aumento da eficiência e queda no endividamento do setor privado;
- Controle da inflação a partir de 1994.

A combinação dessas mudanças estruturais na economia provocou em um primeiro momento o aumento do consumo em especial de bens duráveis. Outro ponto fundamental quanto às perspectivas de estabilização da economia é relativa ao cenário econômico mundial e suas possíveis repercussões sobre a economia brasileira. Nesse cenário, há a atividade reguladora por parte do

Banco Central intervindo sobre as taxas de câmbio e de juro. A baixo segue uma tabela com um pequeno resumo dos principais acontecimentos na economia brasileira.

DATA	FATO
1903	Brasil agrário-exportador
1910-1920	Começa processo industrial no Brasil
1930	Indústria é principal atividade econômica
Anos 50	Presidente JK - Brasil deve crescer 50 anos em 5
1961	Presidente Jânio Quadros renuncia e país amarga crise econômica e política
1965	Economia dá sinais de recuperação
1968/73	PIB cresce 11% ao ano - É o "Milagre Brasileiro"
1973/74	Crise do petróleo
1979	Brasil lança projeto Pró-Álcool
1980	Inflação bate 110% ao ano
1986	Governo Sarney lança o Plano Cruzado
1987	Brasil pede Moratória ao FMI
1990	Plano Collor - Poupança é Confiscada
1990/91	Plano Collor II – Abertura de Mercado para Importação de Veículos (115 unidades importadas)
1991	Câmaras Setoriais são ativadas
1994	Plano Real - Moeda brasileira ganha estabilidade (R\$ 1,00 = US\$1,00)
1994/2000	Governo conserva juros altos para manter economia estável
1999	Brasil pede ajuda ao FMI
1999	Governo promove acordos emergenciais no setor automotivo com redução de impostos para manutenção de empregos.
1999	Maxidesvalorização do Real diante do dólar (Fev.1999: US\$1,00 = R\$2,06)
2000	Brasil anuncia recuperação gradual da economia
2002	Brasil recorre ao FMI (US\$30 bilhões)
2003	Reformas Previdenciária, Tributária e Controle Inflacionário são plataformas do Governo Lula.
	Governo lança projetos contra a fome e para geração de empregos.

	Taxa de Juros permanece em alta para conter inflação.
2000	Fenabreve vai ao CADE defender uma relação mais justa entre montadoras e concessionárias
2000	Presidente da República, Fernando Henrique Cardoso, participa da Abertura do X Congresso Fenabreve, na Bahia.
2003	Fenabreve leva ao Governo Lula o Relatório Analítico do Setor e propostas para colaborar com os programas “Fome Zero” e “Primeiro Emprego”
2003	Waldemar Verdi Jr., vice-presidente da Fenabreve, passa a fazer parte do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social do Governo Lula.

Quadro 2 – Principais Eventos na Economia Brasileira de 1903 - 2003.

3. Metodologia

De acordo com Denzin e Lincoln (2006), a pesquisa qualitativa implica uma ênfase sobre as qualidades das entidades e sobre os processos e os significados que não são examinados ou medidos experimentalmente em termos de quantidade, volume, intensidade e frequência. Enfatizam a natureza repleta de valores de investigação. Já os estudos quantitativos enfatizam o ato de medir e analisar as relações causais entre variáveis e não processos (DENZIN; LINCOLN, 2006)

Quando se trata, porém, da evidenciação do caráter de cientificidade da pesquisa, Sampieri, Collado e Lucio (1994) afirmam que uma investigação científica é processo dinâmico e contínuo, processo composto por uma série de etapas, que derivam umas das outras.

Assim, as escolhas metodológicas feitas neste estudo visam possibilitar dessa forma a obtenção da resposta ao problema de pesquisa

O objetivo da metodologia é propiciar o desenvolvimento de uma pesquisa que venha a buscar a solução do problema especificado no presente projeto. Essa metodologia não garante o alcance da verdade absoluta, mas ajuda a reduzir e evitar mais facilmente o erro. Ela pode ser desenvolvida por meio da utilização de métodos e técnicas, além de outros procedimentos científicos.

O presente trabalho busca traçar o desenvolvimento da Controladoria em meio aos processos econômicos, no caso do Brasil será retratado os principais planos econômicos por meio de breve pesquisa bibliográfica. No caso desse estudo, será utilizado o seguinte método de investigação:

Dedutivo: O qual parte de questões generalizadas até chegar a conclusões particulares; partindo da influência que a Economia Brasileira exerceu sobre o desenvolvimento da Controladoria no Brasil.

4. Análise dos Resultados

Como se verificou no breve levantamento histórico do surgimento da Controladoria foi o resultado para atender a demanda de novas necessidades de uma sociedade e economia em evolução, no Brasil também não foi diferente diante das peculiaridades econômicas, houve a necessidade do desenvolvimento dos processos da Controladoria. Para isso, pode se destacar três pontos principais no caso do Brasil em que houve uma influência qualitativa no processo e surgimento da Controladoria, os quais são: Sistema tributário altamente complexo, a chegada de empresas multinacionais e como ocorreu em outros países e a evolução da própria contabilidade como ocorreu em outras nações.

Embora possa se dizer que o início do contexto da controladoria no Brasil esteja mesclado com o surgimento da contabilidade no país, que segundo Peleias *et al*, tem seu surgimento no país como ciência a partir da chegada da família Real de Portugal, com a instituição formal das aulas de Comércio e do Instituto Comercial de Rio de Janeiro, o Decreto-Lei 15601/46 cria o curso de graduação Contábil no estado de São Paulo a Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas, conforme Ludicibus.

Entretanto, foi com a fundação da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da USP, em 1946, e com a instalação do curso de Ciências Contábeis e Atuariais, que o Brasil ganhou o primeiro núcleo efetivo, embora modesto, de pesquisa contábil nos moldes norte-americanos, isto é, com professores dedicando-se em tempo integral ao ensino e à pesquisa, produzindo artigos de maior conteúdo científico e escrevendo teses acadêmicas de alto valor (Ludicibus, 2006, pg. 41).

Com os cursos de nível superior preparando profissionais qualificados na área de contabilidade foi um importante passo para a base do que seria necessário nos anos posteriores com o Plano de Metas de Juscelino Kubitschek em 1955 que acelerou o crescimento do setor secundário, o que aumentou a demanda de profissionais qualificados e a alteração do currículo dos cursos, para atender as novas necessidades das empresas, conforme Peleias Et Al (2007).

Os profissionais desses setores encontravam mercado de trabalho bastante favorável. Nesse período de intensas mudanças, foi necessário adequar os perfis profissionais e, conseqüentemente, dos currículos dos cursos superiores, (Peleias Et Al, 2007, pg. 32).

Um dos fatos que contribuiu fortemente para o desenvolvimento da controladoria no Brasil foi o parecer da CFE nº 397/62 que gerou uma grande mudança no ensino da Contabilidade, as disciplinas do curso foram concentrados em Contabilidade Comercial, Contabilidade de Custos, Contabilidade Geral, Auditoria e Análise, com isso, abrindo novas frentes das quais compõe a análises desenvolvidas pela Controladoria. Segundo Kanitz (1977) citado em Oro (Sem data) Et Al.

Destacava que os primeiros controladores foram recrutados entre os homens responsáveis pelo departamento de contabilidade ou então pelo departamento financeiro da empresa, deixando bem claro que a Controladoria não é apenas administrar o sistema contábil da empresa. Por isso os conhecimentos de contabilidade ou finanças não são únicos, embora fundamentais, para o desempenho da função, (Kanitz,1977, citado em Oro, Et Al, pg. 4).

Pode se perceber que na ausência de profissionais, os primeiros Controllers foram recrutados de departamentos que são afins de Controladoria, o que contribuiu para que o perfil do profissional Controller brasileiro começasse a ser definido.

A chegada de novas empresa multinacionais na década de 60 influenciaram de forma profunda modelo de gestão, trazendo novas técnicas e ferramentas de controles, assim dando inicio a uma nova fase, conforme Siqueira e Soltelinho (2001).

Há fortes indícios que sugerem que a demanda por profissionais de controladoria experimentou um forte incremento em algum momento durante os anos 60. Este crescimento na procura de profissionais parece estar vinculado, em parte, ao crescimento da importância da

industria na matriz produtiva brasileira... Tal aumento parece ter ocorrido por três motivos:

- 1) a instalação de empresas estrangeiras, notadamente norte-americanas, trouxe ou arraigou a cultura da utilização da área de controladoria para o solo brasileiro;
- 2) uma maior penetração de empresas multinacionais acirrou a competição, forçando as empresas aqui instaladas, principalmente as nacionais;
- 3) com o crescimento econômico as empresas ganharam porte e suas operações aumentaram em complexidade, necessitando de novos profissionais que assegurassem o controle da organização (Siqueira e Soltelinho, 2001, pg. 69-70).

Pode se inferir com base no texto citado acima, que a abertura econômica para a instalação de multinacionais no Brasil começou a modelar a Controladoria, baseando-se em modelos de gestão norte-americanos em sua maioria, a competição por produtos melhores com um custo menor entre as novas empresas, forçou ao desenvolvimento da integrações entre as áreas das empresas, buscando o desenvolvimento de ferramentas que possibilitassem a mensuração de dados, dando assim o máximo de segurança nas tomadas de decisões por parte dos diretores e acionistas, nesse contexto de crescimento econômico e desenvolvimento das indústrias o surgimento do profissional Controller no Brasil assim como Controladoria foi uma consequência necessária.

Outro ponto extremamente importante que não apenas modelou mas tem sido cada vez mais importante no desenvolvimento da Controladoria no Brasil tem sido o fator tributário, que além de ter um dos sistemas de tributação mais complexos do mundo, conta com uma carga tributária extremamente onerosa às empresas, e por esse motivo, tem um destaque especial no que tange a área de controladoria e processos internos nas empresas. Entende-se como Sistema Tributário Nacional as disposições contidas nos artigos 145 a 162 da Constituição Federal, embora exista outros comandos constitucionais referentes a tributos (por exemplo, o art. 195 que trata sobre a Seguridade Social). Estas disposições tratam dos aspectos estruturais básicos do ordenamento tributário, dispondo de regras que devem ser seguidas pelos legisladores, bem como por parte da administração tributária e do Poder Judiciário no exercício de suas respectivas funções.

Muitas alterações importantes no sistema tributário vieram ocorrer com a Constituição de 1934 e diversas leis, segundo Varnaso (1996), permitindo condições que facilitaram o ingresso na fase seguinte da evolução do sistema tributário, em que predominam os impostos internos sobre produtos, como podemos ver no comentário de Varnaso, sobre o tema.

As principais modificações ocorreram nas órbitas estadual e municipal. Os estados foram dotados de competência privativa para decretar o imposto de vendas e consignações, ao mesmo tempo em que se proibia a cobrança do imposto de exportações em transações interestaduais e limitava-se a alíquota deste imposto a um máximo de 10%. Quanto aos municípios, a partir da Constituição de 16 de julho de 1934, passaram a ter competência privativa para decretar alguns tributos (Varnaso, 1996, pg. 32).

Com a criação do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE) em 1952 e atraindo capital estrangeiro para o país, buscando por meio de favores financeiros e cambiais e mediante a transformação do imposto de importação, o qual nesse período não tinha tanta significância no financiamento dos gastos públicos, em barreira protecionista à indústria doméstica, o que promoveu o desenvolvimento industrial a partir da década de 50. Em 1959, surge a Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) a qual marca o início do apoio sistemático ao desenvolvimento regional. A contribuição dessas autarquias segundo Varnaso (1996), no desenvolvimento econômico, gerou um aumento das despesas mais que proporcional ao crescimento das receitas. Dessa forma, Tesouro Nacional, que tinha suas despesas ao redor de 8% do PIB no final da década de 40, passou para 11% a partir de 1957 e, no início dos anos 60, chegou a marca dos 13% do PIB do país, o que resultou em uma insuficiência das receitas frente as novas despesas por parte do governo, como descreve Varnaso (1996).

Nessa época, o sistema tributário mostrava insuficiência até mesmo para manter a carga tributária que vinha conseguindo gerar na década de 50. Como as despesas continuaram a crescer aceleradamente, o déficit do Tesouro ultrapassou, em 1962 e 1963, a marca dos 4% do PIB. Não existindo uma estrutura institucional que

possibilitasse o seu financiamento por meio de endividamento público, o déficit foi coberto quase que totalmente através de emissões. A taxa de inflação anual, que era da ordem de 12% em 1950 e já atingia 29% em 1960, elevou-se rapidamente para 37 e 52% nos anos seguintes e saltou para 74% em 1963 (Varnaso, 1996, pg. 34).

Diante de tal cenário, a reforma tributária representava não apenas resolver questões em torno de orçamentos da União, mas também em prol de sustentar os recursos necessários para o desenvolvimento econômico nacional. Foi criada no final de 1963, a Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda com a tarefa de reorganizar e modernizar a administração fiscal federal, Segundo Nogueira.

Antes da reforma tributária introduzida pela Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965**, ou seja, no regime da Constituição de 1946, o sistema impositivo se tinha completamente deteriorado. Milhares de exações se confundiam, diferenciando-se, na maior parte das vezes, apenas pela denominação formal e eram instituídas como o meio mais fácil para resolver problemas de caixa das entidades estatais. A Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, organizada no âmbito da Fundação Getúlio Vargas e contratada pelo Governo Federal para assessorá-lo no diagnóstico e elaboração dos instrumentos necessários à modernização do sistema tributário, bem descreve o quadro caótico imperante àquela época (Nogueira, 2007).

Indiferente da forma de tributação adotada pela empresa, o mau planejamento ou a ausência dele, pode expor a empresa em sérias dificuldades, desde a projetos de investimentos à insuficiência de caixa, conforme Oliveira, a necessidade de medir gastos deve ser minuciosa, em que a empresa deve estar atenta a todas as cobranças as cobranças tributárias, Oliveira, ressalta a importância do profissional de controladoria como responsável no gerenciamento dos tributos.

É preciso, portanto, que o controller esteja sempre sintonizado com as mudanças econômicas e tributárias, trabalhando com o presente, revendo o passado e analisando o futuro [...] Resumidamente, tais responsabilidades podem ser descritas como segue:

- Registro contábil das provisões relativas aos tributos a recolher, conforme os Princípios Fundamentais da Contabilidade;
- Orientação, treinamento e constante supervisão dos funcionários do setor de impostos;
- Orientação fiscal para as demais unidades da corporação empresarial (filiais, fábricas, departamentos, depósitos etc.) ou das empresas do grupo (controladas, coligadas, parcerias em *joint ventures* etc.); e, principalmente.
- Planejamento estratégico dos tributos (Oliveira, 2010, p. 192).

Pode se perceber que dentro do escopo da contabilidade tributária, a importância da controladoria como orientadora e coordenadora dos trabalhos desempenhados, pelos outros setores no que tange a área tributária da empresa, para Oliveira *et all*, o *Controller*, dentre os profissionais de outras áreas como da administrativa e financeira, é o que mais necessita conhecer com profundidade a legislação tributária, em decorrência de sua responsabilidade, por esse motivo, pode se entender a influência que o sistema tributário brasileiro desempenhou na evolução da controladoria e ainda continua a exercer, em especial o caso das empresas enquadradas no Lucro Real, Oliveira *et all*, comenta que para o *controller* alcançar êxito em sua função ele deve ter profundo conhecimento em alguns temas como segue.

1. Os diversos incentivos fiscais existentes que permitem a redução de tributos federais ou estaduais;
2. As áreas incentivadas pelos governos municipais, estaduais ou federal, para instalação de novas indústrias;
3. Todas as situações em que é possível o crédito tributário, principalmente em relação aos chamados impostos não cumulativos (ICMS e IPI);
4. Todas as situações em que é possível o diferimento (postergação) dos recolhimentos dos impostos, permitindo um melhor gerenciamento do fluxo de caixa;
5. Todas as despesas e provisões aceitas pelo fisco como dedutíveis da receita, (Oliveira *et all*, 2010, pg. 194).

Conhecimento sobre tributação é pertinente em qualquer contexto econômico ou país, mas torna-se um conhecimento essencial quando se trata

do Brasil, em especial como já mencionado o sistema de tributação via Lucro Real, que é mais utilizado para empresas de médio e grande porte, o que é o caso de grandes corporações e multinacionais, nesse sistema existe uma complexa gama de leis que tornam o planejamento tributário como uma das ferramentas fundamentais no escopo da Controladoria, desde a compra de insumos para a produção até a retirada de recursos da empresa por parte de sócios deve ser planejada, para além de estar de acordo com a legislação, evitar também que a empresa seja onerada em tributos que poderiam ser evitados legalmente.

No caso do Lucro Real o aproveitamento de créditos é um fator determinante para se levar em conta até mesmo no momento de se escolher um fornecedor, devido diferenças de aproveitamento que variam com o sistema de tributação adotado pelo fornecedor.

Abaixo segue um quadro que mostra de que forma os períodos mencionados influenciaram o desenvolvimento da Controladoria.

Ano 1946 - Decreto-Lei 15601/46 cria o curso de graduação Contábil no estado de São Paulo a Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas	Se inicia um curso de nível superior formando profissionais qualificados em áreas que seriam a base para o surgimento do profissional Controlem décadas mais tarde.
Ano 1960 – Plano Metas Já – Abertura para o mercado externo.	Chegada de empresas multinacionais trazendo a cultura da utilização da controladoria para o solo brasileiro
1960 – Chegada de novas indústrias.	Maior competição entre as empresas, levando-as a busca de controles e modelos de gestão que as tornem mais eficazes.
1960 – Melhora nos indicadores econômicos.	O crescimento econômico levou as empresas ganharem porte e suas operações aumentaram em complexidade, necessitando de novos profissionais que assegurassem o controle da organização.
1963 – Criação da comissão de Reforma do Ministério da Fazenda com a tarefa de reorganizar e modernizar a administração fiscal federal	O sistema tributário nacional começa a desenvolver sua forte influência sobre o desenvolvimento da controladoria.

Quadro 4 – Comparativo dos principais ciclos econômicos e as contribuições para o desenvolvimento da Controladoria

Fonte: Próprio autor.

Pode se ver no resumo apresentado no quadro acima, de como a Controladoria foi influenciada por medidas econômicas, o que evidencia que a

evolução apresentada pela área está mesclada com os ciclos econômicos e reformas ocorridas no Brasil.

Foi apenas nos anos 70 que a controladoria no cenário mundial começava a elaborar relatórios gerenciais, contextualizados no avanço da tecnologia de informações da época. Na segunda metade da década de 1970 até 1980, o mundo experimentou sucessivos choques econômicos, tais como a alta do preço do petróleo, a alta da taxa de juros internacionais, a elevação da inflação americana, dentre outros. Na década de 80, toda Europa já incorporava o termo “controller” inserido nos cargos gerenciais em que figurava o profissional responsável pelas atividades de controladoria nas organizações.

Com a intensificação da globalização, aceleração da taxa de mudança, e expansão no uso da tecnologia de informação, atenção particular tem sido focada nas oportunidades e dificuldades associadas com o compartilhamento de conhecimento e transferência das melhores práticas com e entre organizações. O planejamento estratégico faz com que as empresas se fortaleçam no mercado, em meio às crises, competitividade, a disputa pela melhor qualidade, dado que os fatores externos muitas vezes não estão no controle das organizações. A controladoria assessora a gestão com seus instrumentos para o bom desenvolvimento de um planejamento estratégico.

5. Conclusão

A Controladoria passou por várias evoluções até chegar ao modelo de gestão que é hoje. No Brasil pode se notar que a houve um certo atraso em relação aos outros países quanto ao processo de evolução da contabilidade para a controladoria, entre os fatores que contribuíram para a formação da controladoria quanto ao profissional Controller, estão mesclados como em outros países o próprio desenvolvimento da contabilidade, o início de um curso de graduação na década de 1940 contribuiu para a disseminação dos conhecimentos essenciais para a formação da Controladoria que seriam necessários décadas mais tardes, quando o profissional da área se tornou evidentemente necessário.

O desenvolvimento econômico que teve como marco no início da década de 1950, com o Programa de Metas no governo de Juscelino Kubitschek, deu origem a uma nova fase na economia brasileira com a abertura para a instalação de empresas multinacionais, as quais trouxeram inovações em vários setores da indústria, entre elas na gestão estratégica, e como pode ser visto a grande parte do modelo de Controladoria veio de modelos norte-americanos. A competição entre as novas empresas também levou a uma busca pela melhora na forma em que as decisões passaram a ser tomadas, dessa forma sistemas de controles que tornassem dados mais confiáveis e precisos levaram naturalmente ao desenvolvimento da controladoria dentro das organizações nacionais.

Peculiaridades da economia brasileira como o sistema tributário, o qual é um dos mais complexos do mundo, contribuiu para um enfoque especial no planejamento tributário dentro das organizações, levando a controladoria a desenvolver controles e melhoras nos processos de informações, visando a evitar perdas e falhas contra o sistema tributário nacional, visto sua importância na economia brasileira.

Devido ao presente trabalho ser bastante amplo, e existirem poucos estudos sobre o tema apresentado, é importante que outros trabalhos dêem continuidade sobre o assunto, apresentando outras variáveis como possíveis influências para o desenvolvimento da Controladoria no Brasil, como a inflação por exemplo, que atingiu índices recordes, o que possivelmente deve ter levado

ao desenvolvimento de métodos de controles de mão-de-obra, custos, preços, e outros insumos de forma diferente da utilizada em outros países, aonde havia uma estabilidade inflacionária.

5. Bibliografia

DEL VALLE, Daniella, BEZERRA, Evandro Claudino e TAMURA, Solange Massae. *O papel do "controler" nas organizações*, Pesquisa acadêmica apresentada na FEA-USP, na disciplina do Prof. Fábio Frezatti, 2o. semestre de 2000.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

JOHNSON e FILHO, Finanças Empresarias, Fae Business School, Curitiba – Paraná, 2002.

MATOS, Patrícia de Oliveira, Análise dos Planos de Desenvolvimento Elaborados no Brasil Após o II PND, monografia apresentada na Universidade de São Paulo, 2002.

MENDONÇA, MARINA GUSMÃO e PIRES, MARCOS CORDEIRO, Formação Econômica do Brasil, São Paulo – SP, Ed. Thomson, 2002.

NOGUEIRA, Alberto. Reforma Tributária: Uma Abordagem Crítica. Texto disponível em < <http://daleth.cjf.jus.br/revista/numero1/noqueira.htm>>, acesso em 21 de junho de 2012..

GIL, Antônio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

IUDÍCIBUS, S.; Ricardino Filho, A Teoria da Contabilidade. 8ª. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

OLIVEIRA, L. M. et all. Manual de contabilidade tributária. São Paulo: Atlas, 2003.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Curso de Direito Financeiro. 3. ed. São Paulo: Revista Dos Tribunais, 2010.

ORO, Ieda Margarete *et al*, O PERFIL DO PROFISSIONAL DE CONTROLADORIA SOB A ÓTICA DO MERCADO DE TRABALHO BRASILEIRO.

Revista Contabilidade & Finanças FINECAFI – FEA – USP, São Paulo, FINECAFI, v. 16, n 27, setembro/dezembro 2001.

LEITE, ANTONIO DIAS, A Economia Brasileira, De Onde Viemos e Onde Estamos. São Paulo - SP, Ed. Campus, 2002.

VARSAÑO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. Disponível em ><http://www.ipea.gov.br/pub/td/td0405.pdf>< acesso em 21 junho 2012.