

# **ANÁLISE DA ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA DE CONTROLADORIA EM UM GRUPO DO RAMO DE GERENCIAMENTO DE RISCOS DE TRANSPORTES<sup>1</sup>**

Aline Tamara Serres de Oliveira<sup>2</sup>

Márcia Bianchi<sup>3</sup>

## **RESUMO**

O objetivo do estudo é verificar se as práticas da controladoria de um grupo de gerenciamento de riscos de transporte estão de acordo com a estrutura conceitual básica de controladoria (ECBC) formulada por Borinelli (2006). Para atingir tais objetivos do estudo, esta pesquisa se classifica quanto à abordagem do problema como qualitativa, quanto aos objetivos como descritiva e em relação aos procedimentos técnicos adotados, como estudo de caso. O estudo de caso se insere em uma área de negócios pouco conhecida e cheia de particularidades, que para atendimento das necessidades da empresa, a controladoria também apresenta suas diferenças perante as demais. Os resultados obtidos demonstram que as práticas de controladoria do grupo estão em acordo com a ECBC em grande parte, todavia, há desacordo quanto à execução de precificação dos serviços, controle de seguros, funções de tesouraria e contabilidade de custos, sendo esta destacada como essencial para qualquer tipo de organização por Borinelli (2006). As práticas da controladoria do grupo de gerenciamento de riscos de transportes estão alinhadas com as características da empresa e do ramo que ela está inserida, sendo possível atribuir as diferenças encontradas ao fato de as funções exercidas pela controladoria estar diretamente ligadas à cultura da empresa. Os resultados obtidos nesta pesquisa podem ser utilizados para aperfeiçoamento da controladoria analisada, bem como a análise de outras empresas do mesmo segmento.

**Palavras-chave:** Controladoria. Gerenciamento de Riscos de Transportes. Estrutura Conceitual Básica de Controladoria.

## **ANALYSIS OF THE BASIC CONCEPTUAL FRAMEWORK OF CONTROLLERSHIP IN A TRANSPORT RISK MANAGEMENT INDUSTRY GROUP**

## **ABSTRACT**

The objective of this study is to verify if the controllership of a transport management industry group is according to the basic conceptual framework of controllership (ECBC) formulated by Borinelli (2006). To achieve such objectives of the study, this research is classified in relation to the problem approach as qualitative, objectives as descriptive and also

---

<sup>1</sup> Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no primeiro semestre de 2015, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

<sup>2</sup> Graduanda do curso de Ciências Contábeis da UFRGS. (aline.serres@hotmail.com).

<sup>3</sup> Orientadora. Doutora em Economia pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS. (marcia.bianchi@ufrgs.br).

in relation to the technical procedures, which have been adopted, as the case study. The case study is inserted in a business area not well known and full of particularities that for the company necessities the controllership also presents its differences in relation to the other ones. The results gotten demonstrate that the group controllership practices are according to ECBC in most aspects; however there is a disagreement over the services pricing execution, insurance control, treasury functions and cost accounting, which is highlighted as essential for any type of organization conforming to Borinelli (2006). The practices of controllership of the transport risk management industry group are in line with the characteristics of the company and with the kind of business it is inserted to. Thus, it is possible to attribute the differences found to the fact all functions carried out by the controllership are directly connected to the company culture. The results obtained from this research can be used to improve the controllership analyzed, as well as, the analysis of other business companies from the same group.

**Keywords:** Controllership. Transport Risk Management. Basic Conceptual Framework of Controllership.

## 1 INTRODUÇÃO

O gerenciamento de riscos de transportes preocupa-se em monitorar e assegurar as operações comerciais dos seus clientes, no entanto, para que este processo transcorra com êxito, é importante os gestores receberem informações úteis ao processo de tomada de decisão dos departamentos de apoio, função reconhecida a ser desempenhada pela controladoria. Padoveze (2012) afirma que a função da controladoria é dar suporte à gestão de negócios da empresa e Bianchi (2005, p. 73) corrobora ao citar que “as empresas procuram subsídios na área de controladoria para se tornar mais competitivas e organizadas”.

As áreas de apoio devem estar alinhadas aos planos estratégicos da organização, especialmente a controladoria visto que seu papel é garantir informações úteis e tempestivas para que alcance-se a visão empresarial (BORINELLI, 2006). Bianchi, Backes e Giongo (2006) destacam também que a controladoria pode ser vista como órgão facilitador, dando apoio às demais áreas da empresa, e atuando como integrador das decisões estratégicas, consolidando-as na diretriz estratégica da empresa como um todo.

Padoveze (2005) e Piva (2013) acreditam que a controladoria deve ser atuante no processo de gestão a fim de proporcionar meios que levem a eficácia organizacional. A missão da controladoria é controlar, informar e influenciar, sempre visando à eficácia empresarial para que, sobretudo, mantenha ao mesmo tempo a visão do controle e do alerta permanente (PADOVEZE, 2005).

Um estudo importante que contribui para a construção e desenvolvimento de uma base teórica a ser aplicada universalmente no mundo empresarial foi realizado por Borinelli (2006) denominando-a como Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC) e verificando a sua aplicação nas cem maiores empresas privadas do Brasil.

Como desenvolvimento acadêmico ao tema, o próprio autor sugere a aplicação da Estrutura Conceitual Básica de Controladoria em outros segmentos a fim de testar sua aplicabilidade e universalidade. A aderência de seus conceitos em outros setores serve de base conceitual para que outras empresas similares possam se apropriar desses conceitos e também adotar as práticas a fim de melhores resultados. A aplicação do estudo também se destina aos profissionais de contabilidade, *controllers*, administradores e proprietários de empresas que queiram verificar como a área de controladoria pode apoiar mais efetivamente a competitividade empresarial.

Tendo como problemática as questões levantadas pelo estudo de Borinelli (2006) essa pesquisa se propõe a seguinte questão: *como os elementos da Estrutura Conceitual Básica de Controladoria são aplicados em um grupo de gerenciamento de riscos de transportes?* Assim, o objetivo deste estudo é evidenciar como a Estrutura Conceitual Básica de Controladoria é aplicada nas práticas de controladoria em um grupo cuja sua principal atividade é o gerenciamento de riscos de transportes.

Para tanto este artigo está distribuído em introdução, referencial teórico acerca da controladoria e suas funções, da Estrutura Conceitual Básica de Controladoria e dos estudos relacionados. Na segunda parte são expostos os procedimentos metodológicos adotados para coleta dos dados da controladoria da empresa analisada e, ao final estão evidenciadas as análises efetuadas sobre os dados coletados e as considerações finais a cerca do assunto, com base nos resultados obtidos na análise dos dados.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Inicialmente apresentam-se as características da controladoria e suas funções. A seguir demonstra-se o estudo da Estrutura Conceitual Básica de Controladoria proposta por Borinelli (2006).

## 2.1 CONTROLADORIA E SUAS FUNÇÕES

Schmidt e Santos (2006) afirmam que a origem da controladoria está ligada ao processo de evolução dos meios sociais decorrente da Revolução Industrial bem como ao aumento da complexidade das organizações. Esses elementos, ligados a outros fatores externos, tais como o aumento das fontes de capital, pressionaram a criação de uma nova ferramenta de acompanhamento da gestão dos negócios.

Essa nova ferramenta de gestão, como destacam Mosimann e Fisch (1999) é um conjunto de princípios, procedimentos e métodos advindos da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e em maior parte da Contabilidade, tendo como objetivo principal a gestão econômica da empresa, com o intuito de orientar para que esta seja feita com eficácia. Padoveze (2012) ainda afirma que o processo de gestão é um elemento essencial para a condução dos negócios e o papel da controladoria neste contexto envolve as etapas de planejamento, execução e controle das atividades empresariais.

A controladoria é uma ciência autônoma e não se confunde com a contabilidade, embora utilize o instrumento contábil, todavia, pode-se considerá-la como ciência contábil evoluída (PADOVEZE, 2012). Esta área da empresa é responsável pelo suprimento de informações aos tomadores de decisão bem como manter o controle contábil e administrativo da organização. Almeida, Parisi e Pereira (2009) ainda afirmam que a controladoria deve ser compreendida como duas vertentes: como ramo do conhecimento responsável por toda a base de conhecimento conceitual e como órgão administrativo com a tarefa de disseminar o conhecimento, modelar as atividades e implantar sistemas gerenciais de informação.

A missão da controladoria é manter os tomadores de decisão informados quanto ao andamento dos negócios, dando suporte à sua gestão, de modo que os objetivos sejam atingidos (PADOVEZE, 2012). No entanto, conforme destacam Schmidt e Santos (2006, p. 40):

A determinação exata das funções da controladoria é uma tarefa quase que impossível, considerando as várias atividades desempenhadas por este departamento. Essas tarefas têm dependência direta do tamanho da entidade, da sua forma constitutiva e de vários outros fatores que, direta ou indiretamente, impactam nas funções da controladoria.

Almeida, Parisi e Pereira (2009) salientam que as funções da controladoria estão interligadas ao conjunto de objetivos diretamente relacionados com a missão da empresa. No entanto é possível também atribuir a gestão de sistemas de informação, de custos, de gerenciamento de riscos, de controles e auditorias internas e de sistemas, como afirmam Padoveze (2012) e Schmidt e Santos (2006), como responsabilidade da área de controladoria e do *controller*. A gestão dessas atividades é fundamental tendo em vista a obrigação da

controladoria em fazer acontecer o planejado e para tanto é necessário controlar, influenciar e informar (PADOVEZE, 2012).

As funções da controladoria devem estar plenamente alinhadas aos objetivos da organização para que gestão econômica seja eficaz. Dentre as diversas funções, Almeida, Parisi e Pereira (2009) destacam as cinco principais: (a) subsidiar o processo de gestão, (b) apoiar a avaliação de desempenho, (c) apoiar a avaliação de resultado, (d) gerir os sistemas de informações e (e) atender aos agentes de mercado.

Para subsidiar o processo de gestão, a controladoria deve colaborar com a adequação da gestão à realidade da empresa (ALMEIDA; PARISI; PEREIRA, 2009). Nesse sentido, Padoveze (2005) sugere que a controladoria faça a gestão da empresa como um todo ao mesmo tempo em que auxilia os processos de gestão específicos, assim a controladoria mantém alinhados os objetivos estratégicos aos operacionais e suas limitações.

O apoio à avaliação de resultado se dá na fase de controle, de acordo com Schmidt e Santos (2006, p. 67) “nessa fase do processo, o *controller* passa a ser responsável pelo acompanhamento dos planos e avaliação do desempenho da entidade”, para tanto, a controladoria deve analisar o desempenho das áreas, gestores e econômico da empresa. Almeida, Parisi e Pereira (2009) ainda ressaltam que essas análises devem ser realizadas pelas áreas, a avaliação da controladoria é mais um subsídio ao processo de avaliação.

A avaliação do resultado critica o desempenho da empresa como um todo. Padoveze (2005) sintetiza esta avaliação através de indicadores de desempenho econômico. O uso de indicadores permite a visualização dos resultados dos produtos e serviços e o monitoramento dos mesmos, permitindo o estabelecimento de padrões para as operações.

A controladoria como gestora dos recursos da empresa desenvolve suas funções através de sistemas de informações, para tanto “é necessária uma perfeita integração entre os sistemas de informações gerenciais e o processo de gestão empresarial” (PADOVEZE, 2005, p. 35). Essa função é talvez a mais importante visto que dá suporte as demais funções da controladoria, Schmidt e Santos (2006) caracterizam a criação, desenvolvimento e manutenção de sistemas de informação como responsabilidade da controladoria e afirmam que estes sistemas devem ser flexíveis e fornecerem informações necessárias para a tomada de decisão e acompanhamento dos negócios.

Por fim, a controladoria deve atender os agentes do mercado, a empresa por ser um sistema aberto interage com o meio ambiente, diante desta condição é papel da controladoria atender às demandas externas (ALMEIDA; PARISI; PEREIRA, 2009). Bianchi (2005) complementa e contrapõe ao mencionar que a controladoria também pode ser entendida como

instrumento de governança corporativa interna e tem como o objetivo a redução de conflitos de interesses entre os agentes.

Entretanto, Schmidt e Santos (2006), Almeida, Parisi e Pereira (2009) e Padoveze (2012) concordam que a eficácia da controladoria está diretamente ligada à cultura organizacional, bem como, esta também influencia a atribuição de funções da controladoria.

Em meio a tantas definições, Schmidt e Santos (2006) afirmam que a determinação exata das funções da controladoria é praticamente impossível e para Borinelli (2006) não há consenso entre os autores da área de controladoria quanto as suas definições e funções, sendo assim difícil identificar até que ponto a realidade da controladoria tem sido explicada nos arcabouços teóricos. Perante as divergências entre os pensadores da área de controladoria, Borinelli (2006) formulou as ideias centrais dos principais autores e as inseriu em um arcabouço teórico denominado Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC).

## 2.2 ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA DE CONTROLADORIA

Na elaboração da Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC), Borinelli (2006) sistematizou o que há escrito sobre o tema Controladoria. Para tanto, o autor dividiu o estudo em três perspectivas: aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais. Estas perspectivas são apresentadas resumidamente no Quadro 1:

**Quadro 1 – Síntese da Estrutura Conceitual Básica de Controladoria**

<b>Perspectivas</b>	<b>Função</b>
Aspectos Conceituais	A controladoria como conjunto de conhecimentos que se constituem em base teórica e conceitual; de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial; relativa ao processo de controle de gestão operacional.
Aspectos Procedimentais	Funções: contábil, gerencial-estratégica, de custos, tributária, proteção e controle de ativos, controle interno, controle de riscos, gestão de informação e outras funções.
Aspectos Organizacionais	Controladoria como um órgão do sistema formal da organização com diversos objetivos.

Fonte: Elaborado a partir de Borinelli (2006).

Essas três perspectivas foram delineadas por Borinelli (2006) para construção da ECBC. É importante ressaltar que tais perspectivas são suficientes para sistematizar a sua estrutura visto que foram elaboradas a partir de análises da literatura acerca da construção de uma teoria e do formato do referencial teórico de controladoria.

### 2.2.1 Aspectos Conceituais

Borinelli (2006) inicia seu estudo com o elemento principal de sua estrutura: a Controladoria. Nesta perspectiva, o autor destaca a ausência de uma definição clara acerca da controladoria, Sagaz (2009) corrobora ao citar que as diferenças conceituais entre os autores são evidentes. A ECBC é trabalhada a partir do enfoque da controladoria como um ramo do conhecimento humano apresentado por Almeida, Parisi e Pereira (2009), esta escolha é justificada pelo fato de ser necessário enxergar a controladoria como um ramo do saber.

A partir deste enfoque, o autor pretende evidenciar a definição de controladoria, para tanto revisita os trabalhos de diversos autores da área e, no final, verifica que não há consenso acerca da definição de controladoria. Borinelli (2006, p. 116) enfim define a controladoria como “conjunto de conhecimentos que se constituem em base teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativa ao processo de controle de gestão operacional”. Muller e Beuren (2010) ainda definem a controladoria como órgão de sistema formal responsável pelo controle da gestão e pela geração de informações de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial.

Contudo Borinelli (2006) destaca que o objeto de estudo da controladoria é o modelo organizacional como um todo, dividindo-o nos seguintes focos de atuação: (a) processo de gestão, (b) necessidades informacionais e (c) processo de formação dos resultados organizacionais. Não obstante, o autor dedica-se a evidenciar o enquadramento científico da controladoria, o qual chega à conclusão que a controladoria enquadra-se como ciência factual social uma vez que é “o aspecto social com que preocupa-se a controladoria” (BORINELLI, 2006, p. 122).

Por fim, o autor delimita as divisões da controladoria e conclui que quanto à área de segmentação, a controladoria divide-se em controladoria corporativa e de unidade, esta se subdividindo em controladoria de filial, de planta, de marketing, de unidade de negócio e internacional, Beuren, Althoff e Stédile (2010) destacam que em uma única empresa pode haver diversos níveis de controladoria, por exemplo: na administração central a empresa pode ter um *controller* corporativo e, em cada filial, planta ou divisão pode haver outro *controller*.

Nesta perspectiva conclui-se que, embora não haja consenso entre os autores acerca das funções da controladoria, a função de controle destaca-se mesmo que considerada como uma unidade organizacional inserida nos departamentos de administrativo, contábil e financeiro (PIVA, 2013).

### 2.2.2 Aspectos Procedimentais

Esta seção consiste em compreender como os aspectos conceituais são aplicados na prática. Borinelli (2006) destaca as principais atividades e funções da controladoria preocupando-se apenas com o ramo do conhecimento e não com a unidade organizacional, após análise dos estudos inerentes à área. Contudo Castro, Silva e Silva (2013) afirmam que as funções da controladoria são definidas de acordo com o detalhamento dos produtos da empresa.

Borinelli (2006) sintetiza as atividades e funções típicas da controladoria, a fim de compreender como se materializa a área de controladoria, no entanto Beuren, Althoff e Stédile (2010) sugerem que não se deva esperar conformidade nas funções e atividades da controladoria em diferentes empresas, uma vez que se devem levar em consideração os fatores culturais, complexidade do negócio, estrutura e modelo de gestão das empresas no comportamento da sua área de controladoria. No quadro 2 é apresentado um resumo das funções e atividades destacadas por Borinelli (2006):

**Quadro 2 – Funções e atividades da controladoria**

<b>Função</b>	<b>Atividade</b>
Contábil	Todas as funções da contabilidade societária
Gerencial-estratégica	Geração de informações com o objetivo de subsidiar a tomada de decisão
Custos	Registrar, controlar, mensurar e avaliar os custos da organização
Tributária	Obrigações fiscais principais e acessórias
Proteção e controle de ativos	Proteção dos ativos da empresa
Controle interno	Estabelecer e monitorar os sistemas de controle interno
Controle de riscos	Identificar, mensurar, analisar, divulgar e controlar os riscos envolvidos no negócio da empresa
Gestão de informação	Conceber e gerenciar modelos de informações contábeis, patrimoniais, de custos, estratégicas e operacionais
Outras	Auditoria e tesouraria, por exemplo.

Fonte: Elaborado a partir de Borinelli (2006).

As principais funções e atividades destacadas por Borinelli (2006) foram selecionados a partir dos autores da área de controladoria. Estas funções podem ser verificadas, ponderando as particularidades de cada entidade, no ambiente organizacional. Sagaz (2009) ainda afirma que as funções da controladoria devem ser exercidas com segurança e conhecimento em função das necessidades dos gestores e da alta administração no processo de decisão.



### 2.2.3 Aspectos Organizacionais

Para Beuren, Althoff e Stédile (2010, p.445) “nesta seção busca-se o entendimento da controladoria enquanto órgão da administração central”, para isso é preciso verificar se as atividades e funções apresentadas na seção anterior são encontradas na estruturação das unidades organizacionais (PIVA, 2013).

Nesta perspectiva, Borinelli (2006, p. 200) tem como objetivo “entender como a definição, o objeto de estudo e as atividades e funções típicas de controladoria acontecem dentro das organizações”,

Borinelli (2006) preocupa-se em analisar se a área de controladoria é materializada ou não dentro das organizações. Embora entre os autores seja destacada a controladoria tanto como uma área de organização como um processo, o autor apresenta controladoria como um órgão do sistema formal da organização e de modo sucinto considera que no sistema formal deve haver uma unidade administrativa que exerça as atividades de controladoria, seja de caráter corporativo ou divisional.

No que tange a missão da controladoria, embora Francisco et al. (2013) a resumam sucintamente em controle, planejamento, direção e acompanhamento e Lima (2014, p. 30) a sintetiza em “assegurar a otimização do resultado econômico da organização”. Borinelli (2006, p. 220) enumera detalhadamente os objetivos da controladoria:

- subsidiar o processo de gestão em todas as fases;
- garantir informações adequadas ao processo decisório;
- monitorar os efeitos das decisões tomadas pelos gestores;
- colaborar com os gestores em seus esforços de busca da eficácia da sua área;
- administrar as sinergias existentes entre as áreas;
- zelar pelo bom desempenho da organização;
- viabilizar a gestão econômica;
- criar condições para se exercer o controle;
- contribuir para o contínuo aperfeiçoamento dos controles internos; e
- desenvolver relações com os *stakeholders* que interagem com a empresa, a fim de identificar e atender às demandas por eles impostas à organização.

Pode-se então concluir que a missão da controladoria é, diante de todos os enfoques apresentados, “zelar pela sobrevivência e continuidade da organização, através de um processo permanente de promoção, coordenação e integração dos esforços de cada uma das partes que formam o todo organizacional.” (BORINELLI, 2006, p. 204).

Contudo, o modelo de gestão deve ser elaborado pela controladoria visando assegurar o sucesso da organização e suas diferentes áreas, considerando a cultura empresarial e avaliando os gestores por resultado (CASTRO; SANTOS; SANTOS, 2013) e, para tanto o modelo de gestão deve conter um planejamento formal, onde constem informações sobre planejamento, execução e controle (PADOVEZE, 2005).

Em relação à posição hierárquica da controladoria, Padoveze (2005) afirma que há dois pontos importantes a serem levados em consideração: (a) a quem a controladoria está ou deveria estar subordinada e (b) se a controladoria é considerada *staff* ou de linha.

Frente à análise da subordinação, Schmidt e Santos (2006) defendem que a controladoria deve ser subordinada somente à alta direção da organização, em contraponto Padoveze (2005) acredita que a controladoria deva se dirigir aos diretores ou vice-presidentes administrativos e financeiros, no entanto para fins de conclusão da questão em termos de ECBC, Borinelli (2006) defende que a controladoria esteja diretamente subordinada à presidência.

Quanto à classificação da área de controladoria como *staff* ou linha, Oliveira (2000) explica que as unidades de linha têm ação de comando, ou seja, participam das decisões e como consequência são corresponsáveis por tais, enquanto que os órgãos de *staff* apenas oferecem subsídios para que se tomem as decisões sem participar destas. Mosimann e Fisch (1999, p. 89) complementam ao explicar que:

Vários autores qualificam a controladoria como um órgão de *staff*, já que cada gestor tem autoridade para controlar sua área e se responsabiliza por seus resultados. A controladoria, portanto, não poderia controlar as demais áreas, mas prestaria assessoria no controle, informando a cúpula administrativa sobre os resultados das áreas. Contrapondo a este ponto de vista, Catelli ensina que o “*controller*” é um gestor que ocupa um cargo na estrutura de linha porque toma decisões quanto à aceitação de planos, sob o ponto de vista da gestão econômica. Desta maneira, encontra-se no mesmo nível dos demais gestores, na linha da diretoria ou da cúpula administrativa, embora também desempenhe funções de assessoria para as demais áreas.

Frente a esta análise, Borinelli (2006) acredita que a controladoria está no mesmo nível das demais áreas e funções organizacionais, tais como áreas comerciais, de produção, de compras, etc., sendo, portanto, caracterizada como um órgão de linha ligada diretamente à presidência e tendo par, dentre outras áreas, a vice-presidência administrativa. Ainda sobre a posição no organograma empresarial, o autor afirma que quando há controladoria corporativa ou divisional, o responsável pela controladoria deve subordinar-se à direção da divisional, e funcionalmente, à controladoria corporativa, numa estrutura matricial.

Diante da ECBC é possível afirmar que a controladoria deve estar ligada diretamente a todas as áreas da empresa, seja dando apoio nas atividades operacionais seja participando do

planejamento estratégico, opinando e trazendo soluções para que este seja inserido efetivamente na operação a tática empresarial.

### 2.3 ESTUDOS RELACIONADOS

Na tentativa de identificar as ênfases conceituais sobre a controladoria vigentes entre as empresas integrantes do Comitê de Fomento Industrial de Camaçari (COFIC), Barreto (2009) procurou identificar as perspectivas de análise de controladoria desenvolvidas por Borinelli (2006). Os resultados encontrados no estudo foram os seguintes: (a) no que tange os aspectos conceituais é percebido que a controladoria, entre as empresas analisadas, não é considerada uma área de conhecimento; (b) já nos aspectos procedimentos verificou-se que a controladoria, muito embora não seja envolvida nas ações de estratégia, está sendo notada pelas empresas para estas atividades; e por fim (c) os aspectos organizacionais da controladoria das empresas analisadas estão mais voltadas aos registros contábeis, controle orçamentário e ações de médio e curto prazo.

Na análise da ECBC frente às práticas de controladoria adotadas pelas instituições financeiras, Cruz (2009) observou que as funções de contabilidade fiscal societária, gestão da informação e atendimento aos usuários externos, ou seja, as funções típicas da controladoria fazem parte da rotina desta nas instituições financeiras. Já as funções de riscos, controle interno e finanças não são exercidas pela controladoria devido às particularidades do ramo financeiro. Contudo, Cruz (2009, p. 5) afirma que “a prática de Controladoria de alguns grupos parece ser mais aderente aos elementos que integram a ECBC do que em outros grupos”.

No estudo do uso da controladoria das empresas hospitalares de pequeno e médio porte de Manaus, Vieira et al. (2012) verificaram que a contabilidade financeira é a função mais utilizada entre as empresas do setor, seja para apoio a tomada de decisão e/ou para atender as demandas legais. A controladoria não é utilizada para apoio do processo decisório entre os hospitais analisados, o que não condiz com o que defende a ECBC, porém, é de conhecimento das empresas o fato de a controladoria poder auxiliar neste processo.

Em sua dissertação, Piva (2013) testou os elementos da ECBC nas sociedades cooperativas agroindustriais do Paraná, dando ênfase aos aspectos procedimentais mencionados por Borinelli (2006). Na análise dos dados verificou que a contabilidade é vista como área externa da controladoria, característica em desacordo com o que é mencionado na ECBC. Contudo, Piva (2013, p. 150) destaca que “as funções da controladoria quando não

estão diretamente ligadas a sua concepção, estão presentes em suas áreas afins”. Após análise macro dos resultados obtidos, a autora verifica que a aplicação da ECBC não foi aderente em todos os casos analisados.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada caracterizou-se quanto à tipologia de: (a) abordagem do problema, (b) aos objetivos e (c) aos procedimentos técnicos utilizados.

De acordo com a abordagem do problema, o estudo é caracterizado como qualitativo, onde o foco são análises mais profundas em relação às práticas da controladoria do grupo estudado (RAUPP; BEUREN, 2013). A escolha desse método justificou-se porque o estudo qualitativo, de acordo com Richardson (1999), pode descrever a complexidade de um problema, analisar a interação com variáveis, compreender e classificar processos vividos por grupos sociais.

Quanto aos objetivos, a pesquisa é considerada como descritiva visto que tem como objetivo descrever as características da controladoria do grupo de gerenciamento de riscos relacionando-as com os elementos da ECBC, considerando a afirmação de Gil (2008) que destaca o principal objetivo da pesquisa descritiva como descrever as características de determinada população.

Conforme os procedimentos técnicos utilizados, o estudo destacou-se como estudo de caso aplicado em uma empresa do segmento de gerenciamento de riscos de transportes, uma vez que houve uma análise profunda e intensa verificação dos elementos da ECBC nas atividades da controladoria do grupo analisado. Para tanto, foi realizada análise dos documentos inerentes à área, aplicação de questionários para o coordenador da controladoria e *controller* do grupo (APÊNDICE A), bem como para os quatro gestores de outras áreas da empresa (APÊNDICE B), entrevistas com o *controller* e observação da rotina da área de controladoria.

A análise documental é necessária para o entendimento o grau de envolvimento da controladoria nas atividades da empresa; os questionários complementam as informações obtidas através da análise documental e permitem que seja exposto o entendimento dos gestores e do *controller* frente às funções da controladoria; e por fim, a observação das rotinas validam as análises realizadas através dos outros instrumentos apresentados. A busca de informações em grande quantidade justificou-se para que se houvesse certeza que os dados coletados condiziam com a realidade da empresa analisada (RAUPP; BEUREN, 2013).

Os dados foram coletados a partir da observação das rotinas da controladoria e do *controller* do grupo durante o período de janeiro de 2015, da análise de instruções de trabalho das subáreas e da estratégia organizacional bem como os valores e missão da empresa, através de entrevistas com o *controller* e aplicação de questionários aos demais gestores durante os meses de fevereiro a abril do ano de 2015. Após a coleta dos dados, foram observadas as informações obtidas a partir dos elementos da ECBC.

## 4 ANÁLISE DOS DADOS

Nesta seção, os resultados são analisados de acordo com os procedimentos informados na seção anterior. A análise é realizada através da observação da rotina da controladoria do grupo de gerenciamento de riscos, da aplicação de questionários aos gestores, entrevistas com o *controller* e das principais coordenadas da empresa: planejamento estratégico, missão e valores. Inicialmente faz-se a apresentação da empresa e de sua controladoria, por fim é exposta a avaliação dos dados obtidos.

### 4.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

O grupo estudado, líder em seu mercado, visa fortemente o uso de tecnologias em prol dos seus clientes, com isso, a inovação em seus serviços é uma busca constante para que possa oferecer maior segurança e qualidade em seus produtos. Movida pelo conceito de gestão integrada, as empresas do grupo possuem redes de atendimento que abrangem todo o país, tendo então, estabelecimentos espalhados pelo Brasil inteiro. Embora se trate de um grupo atuante em todo o território nacional, este é caracterizado como “negócio familiar”, ou seja, as decisões são tomadas diretamente pelos principais acionistas, cabendo às áreas de apoio, como a controladoria, dar subsídios para a tomada de decisão.

As principais atividades deste grupo são: gerenciamento de risco e logístico de transportes, isto é assegurar que o transporte seja feita pela melhor rota com eficácia e segurança; monitoramento de viagens, acompanhamento via rastreadores por satélites para identificação de possíveis trocas de rotas e paradas não autorizadas, visando precaver possíveis sinistros; seguros, objetiva dar total suporte ao cliente desde a obtenção dos seguros de cargas e embarcadores; regulação de sinistros, proporcionando agilidade e eficiência no atendimento de sinistros e até mesmo apoio às investigações a fim de encontrar cargas

roubadas; e cadastro dos motoristas, verificando os antecedentes dos contratados por parte das transportadoras e assegurando que são de confiança.

Para atendimento pleno de seus clientes, o grupo está segregado por empresas de acordo com a atividade, e estas em diversas áreas, sendo as de apoio agrupadas em uma empresa *holding*, dentre essas a controladoria.

#### 4.2 APRESENTAÇÃO DA CONTROLADORIA

A área de controladoria atende todas as demais áreas das empresas do grupo, além da presidência, dando suporte à tomada de decisão em diferentes níveis gerenciais e participando fortemente no processo de planejamento.

Para tal suporte além de manter a chefia centralizada no *controller* com o apoio de um coordenador, a controladoria é dividida em subáreas, as quais são responsáveis por diversos processos inerentes à seção. Estas subáreas são expostas, bem como suas principais funções, no Quadro 3:

**Quadro 3 – Subáreas da controladoria e suas principais funções**

<b>Subárea</b>	<b>Principais funções</b>
Recebimento Fiscal e Compras	Lançamento das despesas e aquisições no sistema contábil ,controle de contratos e pagamentos, cadastro de fornecedores e orçamento de compras
Frotas	Gestão de todos os veículos do grupo
Orçamento/Contabilidade Gerencial	Elaboração e controle orçamentário, elaboração de relatórios gerenciais e dos indicadores estratégicos apresentados à presidência
Auditoria interna	Mapeamento, acompanhamento e apoio aos processos de todas as áreas da empresa
Fiscal	Planejamento tributário, apuração dos impostos e demais atividades acessórias
Contabilidade	Controle dos ativos fixos, demonstrações contábeis e demais rotinas contábeis

Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa (2015).

As subáreas têm instruções de trabalho para que, independente do executor da tarefa, mantenha-se os padrões das atividades, observando as políticas e diretrizes tanto do grupo como da própria controladoria. Além disso, estas instruções de trabalho objetivam perpetuação dos conhecimentos obtidos inerentes a cada processo executado pela área.

O suporte às demais áreas se dá por meio de disponibilização de relatórios e análises dos dados contábeis, bem como dos indicadores estratégicos financeiros, apoio e instruções quanto às atividades que exigem esclarecimentos técnicos, como por exemplo, tipos de documentos fiscais aceitos pela empresa, envio de declarações e certidões, apoio no controle de verbas, de contratos e negociações, etc.

Esta área responde diretamente para a presidência, tanto como suporte para a tomada de decisão, fornecendo informações referentes à atual posição financeira da empresa e buscando alternativas para alcance das metas estipuladas pela própria presidência; como intermediador das demais áreas, fornecendo informações e dados financeiros das mesmas.

#### 4.3 AVALIAÇÃO DOS DADOS

Esta seção tem como objetivo evidenciar as avaliações dos dados obtidos, demonstrando-se assim, se confirma a ECBC na empresa objeto de estudo. Assim, analisaram-se os achados nos documentos disponibilizados bem como nas entrevistas procurando encontrar correlação com o arcabouço teórico de Borinelli (2006) e demais autores da área de controladoria. No entanto, os tópicos confrontados foram os aspectos procedimentais e organizacionais, uma vez que os aspectos conceituais tratam do ramo de conhecimento.

##### 4.3.1 Avaliação dos Aspectos Procedimentais

Nos aspectos procedimentais procura-se relacionar as ações da controladoria do grupo analisado à ECBC, contudo é sabido que as funções da controladoria devem estar ligadas à unidade de negócio da empresa e por isso, muitas vezes diferem entre diferentes segmentos (CASTRO; SILVA; SILVA, 2013).

Para tal avaliação o responsável pela controladoria da empresa disponibilizou documentos através de meio eletrônico. Estes documentos foram analisados e classificados de acordo com sua tipologia, bem como a evidência de interesse desta pesquisa. Todos os documentos são referentes a 2014 (ano anterior à pesquisa), são estes documentos e as evidências neles contidas:

- a) indicadores estratégicos: continham os principais pontos que a empresa julga ser necessário ter o controle medido, as metas para estes pontos e os gestores responsáveis tanto pela medição quanto pelo controle dos indicadores;
- b) relatório de auditoria externa: continha análise dos requisitos normativos e planejamento dos sistemas de gestão e das áreas com potencial de melhoria.

A partir destes documentos pode-se verificar que a controladoria participa de parte dos indicadores financeiros, atuando como responsável pelas medições e nos planos de ação dos indicadores de receitas e despesas; no atendimento da auditoria externa de processos, a

controladoria participa apenas quando convocada, isto é, quando a própria área é objeto da audição. Contudo Padoveze (2005) acredita que é função da controladoria fazer a gestão da organização como um todo, neste caso, a análise e acompanhamento de todo o indicador estratégico e andamento de auditorias deveria estar sob a responsabilidade da controladoria, no entanto Beuren, Althoff e Stédile (2010) acreditam não haver conformidade quanto às responsabilidades da controladoria, uma vez que fatores, como os culturais, influenciam o comportamento da controladoria. Esta afirmativa corrobora com o comportamento da controladoria nesta empresa, caracterizada como familiar, onde todas as decisões são tomadas diretamente junto à Presidência, inclusive as ligadas ao planejamento operacional.

Além da análise documental, foi solicitado que os responsáveis pela controladoria (coordenador e gerente) respondessem os blocos 3 e 4 do Apêndice A. As respostas obtidas seguem no Quadro 4:

**Quadro 4 - Avaliação das unidades existentes na controladoria**

QUESTÃO	GERENTE		COORDENADOR	
	SIM	NÃO	SIM	NÃO
As unidades abaixo estão constituídas na Controladoria?				
3.1 Auditoria contábil		X		X
3.2 Auditoria interna	X		X	
3.3 Contabilidade geral	X		X	
3.4 Contabilidade Fiscal	X		X	
3.5 Contabilidade societária	X		X	
3.6 Contabilidade financeira		X		X
3.7 Contabilidade tributária	X		X	
3.8 Planejamento tributário	X		X	
3.9 Contabilidade de custos		X		X
3.10 Contabilidade gerencial	X		X	
3.11 Orçamento empresarial	X		X	
3.12 Planejamento empresarial		X		X
3.13 Controle patrimonial	X		X	
3.14 Controle interno	X		X	
3.15 Sistema de informações		X		X
3.16 Relação com investidores		X		X
3.17 Tesouraria		X		X
3.18 Contas a pagar e receber		X		X
3.19 Crédito e cobrança		X		X
3.20 Recursos humanos		X		X
3.21 Tecnologia de Informação		X		X
3.22 Outras (especificar abaixo)	X		X	
	Recebimento Fiscal e Compras		Recebimento Fiscal	

Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa (2015).



Com base nos dados do Quadro 4, pode-se verificar que os responsáveis pela controladoria concordam com as unidades que são ou não incumbências da controladoria. Dentre as unidades não controladas pela área estão todas as de financeiro, tecnologia da informação e recursos, uma vez que a empresa dispõe de uma área separada para tais funções.

No que tange as unidades de sistemas de informações e tecnologia da informação, Borinelli (2006) destaca que a controladoria não é responsável pela gestão de tecnologias e infraestrutura e sim do desenvolvimento, implantação e gestão de sistemas contábeis, econômicos, patrimoniais e financeiros. Neste caso, é válido acrescentar que, a partir da observação, percebeu-se que a controladoria do grupo atua ativamente na gestão destes sistemas, sendo responsável por todos os dados existentes nestes sistemas. Cruz (2009) atesta esta informação ao verificar, em sua pesquisa entre o ramo bancário, que a controladoria é responsável pela gestão, produção e geração de informações gerenciais, cabendo ao setor de tecnologia da informação administrar estes recursos de modo geral.

A contabilidade de custos não é realizada na empresa, pois a presidência não considera necessário este instrumento para a instituição e o planejamento empresarial é discutido diretamente com a Presidência durante uma convenção estratégica realizada nas primeiras semanas de cada ano, cabendo à controladoria participar desta convenção levando dados que possam auxiliar na formação do planejamento.

No Quadro 5 são apresentados os dados obtidos através das respostas do bloco 4 do Apêndice A, excluindo as unidades informadas como não sendo de responsabilidade da controladoria no bloco anterior:

**Quadro 5 – Avaliação das funções pertinentes à controladoria**

<b>QUESTÃO</b>	<b>GERENTE</b>	<b>COORDENADOR</b>
<b>4.1 CONTABILIDADE SOCIETÁRIA/FINANCEIRA</b>		
4.1.1 Registros contábeis das transações da empresa	SIM	SIM
4.1.2 Controle patrimonial (ativo fixo)	SIM	SIM
4.1.3 Consolidação das demonstrações contábeis	SIM	SIM
4.1.4 Elaboração das demonstrações contábeis	SIM	SIM
4.1.5 Apresentação das demonstrações contábeis	SIM	SIM
4.1.6 Análise de balanços	SIM	SIM
<b>4.2 CONTABILIDADE FISCAL</b>		
4.2.1 Apuração, conferência, escrituração e recolhimento dos impostos	SIM	SIM
4.2.2 Orientação fiscal às demais áreas	SIM	SIM
4.2.3 Planejamento tributário	SIM	SIM
4.2.4 Gestão e controle dos impostos	SIM	SIM
<b>4.3 PROTEÇÃO AOS ATIVOS DA EMPRESA</b>		
4.3.1 Controle internos (não inclui patrimonial)	SIM	SIM
4.3.2 Auditoria contábil e interna	NÃO/SIM	NÃO/SIM
4.3.3 Seguros	NÃO	NÃO
<b>4.5 CONTABILIDADE GERENCIAL</b>		
4.5.1 Manutenção da contabilidade gerencial	SIM	SIM
<b>4.7 ATENDIMENTO AOS USUÁRIOS EXTERNOS</b>		
4.7.1 Governo	SIM	SIM
4.7.2 Acionistas	SIM	SIM
4.7.3 Fisco	SIM	SIM
4.7.4 Auditoria externa	SIM	SIM
4.7.5 Instituições financeiras	NÃO	NÃO

Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa (2015).

Dentre as principais atribuições destacadas na ECBC, a gestão da controladoria do grupo de gerenciamento de riscos de transporte informou que não realiza auditoria contábil interna, bem como não atende auditorias independentes, pois a presidência não acredita na necessidade desta atividade dentro da empresa; o controle de seguros, visto que a empresa tem uma área especialista em seguros (um dos produtos vendidos pela empresa) e o atendimento a instituições financeiras, pois o setor financeiro é responsável por este atendimento. Contudo o controle de seguros também foi verificado como função não integrante da controladoria na análise de Borinelli (2006), que encontrou esta função em unidades como a Tesouraria e Financeiro, por exemplo.

É possível afirmar que, diante dos dados analisados nesta seção, a controladoria da empresa analisada exerce grande parte das funções propostas na ECBC. Cabe ressaltar que se trata de uma empresa que mantém a decisão centralizada na figura da presidência, neste sentido, Schmidt e Santos (2006) corroboram ao afirmar que as funções da controladoria estão diretamente associadas ao tamanho e forma constitutiva da entidade.

### 4.3.2 Avaliação dos Aspectos Organizacionais

Os aspectos organizacionais procuram entender a controladoria enquanto órgão administrativo (BEUREN; ALTHOFF; STÉDILE, 2010). Para a avaliação de como a controladoria está inserida dentro do grupo de gerenciamento de riscos foi analisado o organograma empresarial, disponibilizado pela empresa por meio eletrônico bem como as respostas dos demais gestores (Apêndice B) e dos blocos 2, 4 e 5 do questionário da gestão da controladoria (Apêndice A).

Quanto a missão da controladoria (bloco 2 do Apêndice A), foi informado que não há missão constituída da controladoria do grupo de gerenciamento de riscos. No entanto, a gerência da controladoria afirma que a sua “principal função” é subsidiar as decisões da presidência, esta afirmativa é consoante a de Bianchi (2005) que destaca que a controladoria deve fornecer subsídios para as empresas manterem-se competitivas.

Na análise da posição da controladoria no organograma empresarial, verifica-se que o setor é subordinado à diretoria administrativo financeiro, porém durante a observação das rotinas pôde-se perceber que o *controller* responde diretamente à presidência, diante disso, a subordinação da controladoria está em acordo com Borinelli (2006) e Schmidt e Santos (2006) que defendem a controladoria como setor subordinado somente a alta direção. A controladoria do grupo é caracterizada como órgão de *staff*, visto que o setor não participa ativamente do processo de tomada de decisão, fornecendo apenas subsídios para tal (OLIVEIRA, 2000). A gestão da controladoria do grupo respalda esta análise diante das respostas do bloco 4 do Apêndice A.

Para análise da atuação da controladoria nos processos e análises empresariais, foi solicitado que tanto a gestão da controladoria (bloco 5 do Apêndice A) quanto os demais gestores (bloco 2 do Apêndice B) apontassem seu entendimento quanto ao envolvimento do setor, conforme exposto no Quadro 6:

**Quadro 6 – Participação da controladoria nos processos de planejamento**

QUESTÃO	RESPOSTAS				
	Apoia (H,G)	Executa (F)	Coord. (D,E)	Resp. (B,C)	Nula (A,I)
5.1 No processo de <b>elaboração</b> do planejamento estratégico	67%	0%	17%	17%	0%
5.2 No processo de <b>controle</b> do planejamento estratégico	17%	0%	0%	67%	17%
5.3 No processo de <b>elaboração</b> do planejamento tático	17%	0%	17%	17%	34%
5.4 No processo de <b>controle</b> do planejamento tático	34%	0%	17%	34%	17%
5.5 No processo de <b>elaboração</b> do orçamento empresarial	17%	0%	0%	51%	0%
5.6 No processo de <b>controle</b> do orçamento empresarial	0%	0%	34%	68%	0%
5.7 No processo de <b>análise</b> do ambiente externo para identificação das ameaças e oportunidades	34%	0%	0%	0%	68%
5.8 No processo de <b>avaliação</b> de desempenho da organização como um todo	17%	0%	17%	51%	0%
5.9 No processo de <b>mensuração</b> e análise de custos para fins gerenciais	17%	0%	17%	51%	17%
5.10 No processo de <b>preço</b> dos serviços prestados	0%	0%	34%	68%	0%
5.11 No processo de <b>elaboração</b> do planejamento tributário	0%	0%	34%	68%	0%

Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa (2015).

Observa-se, por meio do Quadro 6, que em relação ao planejamento estratégico, 67% dos respondentes acreditam que a controladoria apoia o planejamento e é responsável pelo seu controle e pela avaliação da empresa como um todo, embora a empresa não faça a análise do ambiente externo. Quanto ao planejamento tático, nota-se que a controladoria não participa do processo de elaboração, conforme informado pelo *controller* este planejamento é tratado pelas áreas diretamente com a presidência, contudo, os gestores afirmaram que o controle é responsabilidade ou apoiado pela área de controladoria, neste quesito a gestão da controladoria destaca que fornece dados para que as áreas possam efetuar o controle. Os dados obtidos confirmam a ECBC visto que Borinelli (2006) destaca que a controladoria deve ser participante, embora como coordenadora ou consolidadora seja o ideal, no processo de planejamento, seja no nível estratégico, tático ou operacional.

O orçamento empresarial é responsabilidade da controladoria, conforme respostas dos gestores e separação das subáreas do setor, visto que há uma célula exclusiva para esta demanda. Padoveze (2005) confirma este resultado ao ressaltar que a controladoria é a área administradora de todo o sistema orçamentário e, para fins de ECBC a prática está aderente uma vez que, Borinelli (2006) destaca que a controladoria deve efetuar este processo de elaboração e controle do orçamento.

A mensuração e análise dos custos para fins gerenciais, mesmo que 51% dos respondentes afirmam que a controladoria é responsável por esta atividade, não são realizados pela empresa, como destacado na seção anterior, não há uma área de contabilidade de custos

estabelecida na controladoria. Todavia, Borinelli (2006) destaca esta área como indispensável para qualquer tipo de organização.

Quanto à precificação dos serviços prestados e elaboração do planejamento tributário, 68% dos gestores responderam que são atividades de responsabilidade da controladoria. Para o planejamento tributário, a controladoria conta com uma subárea específica e a precificação pode-se associar a este trabalho, visto que é política da empresa determinar seus preços de acordo com a tributação dos serviços. Os dados obtidos confirmam em parte a ECBC, visto que Borinelli (2006) destaca que a controladoria é responsável pela função tributária e não relacionado à precificação no rol de especificações das funções da controladoria.

Frente aos dados obtidos nesta seção, a ECBC é verificada na maioria dos processos que Borinelli (2006) menciona como responsabilidade da controladoria, contudo, a contabilidade de custos, não realizada pela empresa, e a precificação não é relacionada como função de controladoria neste arcabouço teórico, devido haver outras variáveis a serem consideradas na determinação dos preços.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A definição da controladoria e suas práticas são amplamente discutidas entre os autores da área, Borinelli (2006) ao elaborar a ECBC destaca que a controladoria não é um sistema fechado, correlacionando-se com diferentes áreas e mantendo-se em movimento. Embora a Estrutura Conceitual Básica de Controladoria tenha sido testada em diversas áreas, a sua aplicação em um grupo de gerenciamento de riscos foi embasada no fato de se tratar de um serviço pouco conhecido.

A pesquisa concentrou-se em analisar como a Estrutura Conceitual Básica de Controladoria é posta em prática na rotina da controladoria de uma empresa do segmento de gerenciamento de riscos de transportes. Para tanto, diante das perspectivas propostas por Borinelli (2006), as perspectivas procedimentais e organizacionais foram os alvos da análise de dados, visto que estas tratam da parte prática de controladoria.

Na aplicação da ECBC nas pesquisas de Barreto (2009), Cruz (2009), Vieira et al. (2012) e Piva (2013), verificou-se que a controladoria das empresas está em acordo com as particularidades de cada entidade e/ou setor, contudo, os aspectos procedimentais são os mais percebidos no cotidiano da controladoria das empresas. Na empresa analisada, neste estudo, corrobora com os resultados dos estudos anteriores, visto que as práticas da controladoria desta organização aderem-se em parte com a ECBC, tendo a cultura empresarial e as decisões

centralizadas na presidência como principais causas das divergências entre a estrutura e as práticas.

Os aspectos organizacionais e procedimentais refletem o arcabouço teórico de Borinelli (2006) em grande parte, porém está em desacordo quanto à execução da contabilidade de custos; atividade descrita como essencial para a qualquer tipo de empresa na ECBC; precificação dos serviços, controle de seguros e as funções de tesouraria. Nesta pesquisa pretendeu-se analisar as funções e participação da controladoria de um grupo empresarial com atividade pouco divulgada, diante disso entende-se que este estudo pode contribuir para o aperfeiçoamento das atividades da controladoria analisada, principalmente quanto à implantação da contabilidade de custos, tendo em vista a importância desta área auxilia na análise de viabilidade de lançamento de serviços e na apuração de resultados dos serviços oferecidos. Além de permitir que outras organizações do mesmo segmento, a partir dos resultados obtidos e análises, apliquem os procedimentos expostos na ECBC em suas controladorias.

Diante dos resultados expostos por este estudo, sugere-se que novas pesquisas sejam realizadas, no que tange às práticas de controladoria do segmento de gerenciamento de riscos de transportes utilizando todas as empresas atuantes neste mercado, verificar as práticas de cada controladoria e investigar as possíveis divergências.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Lauro Brito; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. *In*: CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 343-355.

BARRETO, João Marcelo Pitiá. **Ênfases da controladoria em empresas localizadas na Bahia**. 2009. 101 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2009.

BEUREN, Ilse Maria; ALTHOFF, Noemia Schroeder; STÉDILE, Ricardo Marsílio. Práxis da controladoria em empresas familiares brasileiras. **Revista Ciências Administrativas**, Fortaleza. v. 16, n. 2, p. 432-453, 2º semestre 2010.

BIANCHI, Márcia. **A controladoria como mecanismo interno de governança corporativa e redução dos conflitos de interesse entre principal e agente**. 2005. 157 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Vale dos Sinos, São Leopoldo, 2005.

BIANCHI, Márcia; BACKES, Rosemary Gelatti; GIONGO, Juliano. A participação da controladoria no processo de gestão organizacional. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 6, n. 10, p.1-23, 2º semestre 2006.

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria e da práxis. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

CASTRO, Luiz Carlos Lemos de; SANTOS, Roberto Fernandes dos; SANTOS, Neusa Maria Bastos F. **Estrutura Conceitual Básica da Controladoria nas empresas brasileiras**: um olhar com a academia. XX Congresso Brasileiro de Custos, Uberlândia, 2013.

CRUZ, Blaise Rafael da. **A prática da controladoria nos maiores bancos que operam no Brasil à luz da Estrutura Conceitual Básica de Controladoria**. 2009. 155 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Economia da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

FRANCISCO, José Roberto de Souza, et al. O papel da controladoria nas organizações. **FACEF Pesquisa: Desenvolvimento e Gestão**, Franca, v. 16, n. 1, p. 67-82, 1º semestre 2013

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LIMA, Eriko Kimura. **Sustentabilidade e controladoria**: um estudo em uma empresa de varejo de moda e eletroeletrônicos. 2014. 77f. Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2014.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Silvio. **Controladoria**: seu papel na administração das empresas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MULLER, Elza Terezinha Cordeiro; BEUREN, Ilse Maria. Estrutura formal e práticas da controladoria em empresas familiares brasileiras. **Gestão & Regionalidade**, São Caetano do Sul, v. 26, n. 76, p. 105-120. 1º semestre 2010.

OLIVEIRA, Djalma de Pinto Rebouças de. **Sistemas, organização e métodos**: uma abordagem gerencial. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria**: estratégia e operacional. 3. ed. São Paulo: Editora Cengage Learning, 2012.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria avançada**. 1. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

PIVA, Regiane de Souza. **As práticas de controladoria nas maiores sociedades cooperativas agroindustriais do estado do Paraná**. 2013. 174 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, 2013.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.) **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**: Teoria e Prática. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 76-97.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SAGAZ, Fernando Rodrigo. **A contribuição da controladoria na coordenação da gestão tributária em operações de compras**. 2009. 143 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2009.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **Fundamentos de controladoria**. v. 17, São Paulo: Atlas, 2006.

VIEIRA, Redvânia Pinto; *et al.* Controladoria: um estudo do uso dos instrumentos da controladoria nas médias e pequenas empresas do ramo hospitalar da cidade de Manaus (AM). **Revista do Mestrado Profissional Gestão em Organizações Aprendentes - MPMGOA**, João Pessoa, v.1, n.1, p. 78-94, 2012.

## APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO DO CONTROLLER

### BLOCO 1 - IDENTIFICAÇÃO ENTREVISTADO

QUESTÃO	RESPOSTA
1.1 Nome:	
1.2 Idade:	
1.3 Curso de graduação:	
1.4 Curso de pós-graduação, se houver:	
1.5 Função do respondente:	
1.6 Tempo que ocupa esta função (anos):	

### BLOCO 2 - IDENTIFICAÇÃO DA MISSÃO DA CONTROLADORIA

QUESTÃO	SIM	NÃO	NÃO SABE	É CONFIDENCIAL
2.1 A controladoria tem missão constituída?				
2.2 Se sim, especificar abaixo.				

### BLOCO 3 - IDENTIFICAÇÃO DA ESTRUTURA INTERNA DA CONTROLADORIA

QUESTÃO	SIM	NÃO	NÃO SABE
As unidades abaixo estão constituídas na Controladoria?			
3.1 Auditoria contábil			
3.2 Auditoria interna			
3.3 Contabilidade geral			
3.4 Contabilidade Fiscal			
3.5 Contabilidade societária			
3.6 Contabilidade financeira			
3.7 Contabilidade tributária			
3.8 Planejamento tributário			
3.9 Contabilidade de custos			
3.10 Contabilidade gerencial			
3.11 Orçamento empresarial			
3.12 Planejamento empresarial			
3.13 Controle patrimonial			
3.14 Controle interno			
3.15 Sistema de informações			
3.16 Relação com investidores			
3.17 Tesouraria			
3.18 Contas a pagar e receber			
3.19 Crédito e cobrança			
3.20 Recursos humanos			



3.21 Tecnologia de Informação			
3.22 Outras (especificar abaixo)			

#### BLOCO 4 - IDENTIFICAÇÃO DAS ATRIBUIÇÕES DA CONTROLADORIA

QUESTÃO	SIM	ÁREA
As atividades listadas abaixo são realizadas na controladoria? Se não, favor especificar a área responsáveis.		
<b>4.1 CONTABILIDADE SOCIETÁRIA/FINANCEIRA</b>		
4.1.1 Registros contábeis das transações da empresa		
4.1.2 Controle patrimonial (ativo fixo)		
4.1.3 Consolidação das demonstrações contábeis		
4.1.4 Elaboração das demonstrações contábeis		
4.1.5 Apresentação das demonstrações contábeis		
4.1.6 Análise de balanços		
<b>4.2 CONTABILIDADE FISCAL</b>		
4.2.1 Apuração, conferência, escrituração e recolhimento dos impostos		
4.2.2 Orientação fiscal às demais áreas		
4.2.3 Planejamento tributário		
4.2.4 Gestão e controle dos impostos		
<b>4.3 PROTEÇÃO AOS ATIVOS DA EMPRESA</b>		
4.3.1 Controle internos (não inclui patrimonial)		
4.3.2 Auditoria contábil e interna		
4.3.3 Seguros		
<b>4.4 FINANÇAS</b>		
4.4.1 Gestão financeira e de tesouraria		
4.4.2 Controles financeiros		
4.4.3 Fluxo de caixa		
4.4.4 Controle de pagamentos a efetuar		
4.4.5 Estudos de viabilidade de projetos		
<b>4.5 CONTABILIDADE GERENCIAL</b>		
4.5.1 Manutenção da contabilidade gerencial		
<b>4.6 SISTEMAS DE INFORMAÇÃO</b>		
4.6.1 Gestão dos sistemas de informação, inclusive Infra de TI		
4.6.2 Gestão dos sistemas de informação, exceto Infra de TI		
4.6.3 Desenvolvimento, desenho e manutenção dos sistemas		
4.6.4 Produção e geração de informações		
<b>4.7 ATENDIMENTO AOS USUÁRIOS EXTERNOS</b>		
4.7.1 Governo		
4.7.2 Acionistas		
4.7.3 Fisco		
4.7.4 Auditoria externa		
4.7.5 Instituições financeiras		

A controladoria assume as posturas abaixo, quando do seu relacionamento com as demais áreas?	SIM	ÁREA
4.8.1 Assessoria (apoio aos gestores)		
4.8.2 Controladora		
4.8.3 Consultoria		
4.8.4 Porta-voz interno da Alta Administração		

Considerando o organograma da empresa e as funções que exerce, a controladoria pode ser denominada como:	SIM	NÃO
4.9.1 Órgão de staff**?		
4.9.2 Órgão de linha***?		

\*\* Órgão de *staff* é aquele que assessora diretamente vinculada à Alta Administração, mas sem poder de comando.

\*\*\* Órgão de linha é aquele que tem função de diretoria e comando.

### BLOCO 5 - IDENTIFICAÇÃO DO PAPEL DESEMPENHADO PELA CONTROLADORIA

Nas questões abaixo, indicar a alternativa correta (conforme legenda) referente ao papel desempenhado pela controladoria:

<b>Legenda:</b>
A - Nula, pois a empresa não realiza esta atividade
B - Responsável por todo o processo
C - Uma das co-responsáveis pelo processo
D - Coordenadora/organizadora do processo
E - Consolidadora de todo o processo
F - Executora de todo o processo, ou seja, realiza as atividades
G - Fornece apenas apoio/ suporte informacional
H - Apenas elabora a atividade
I - Não participa do processo
J - Outra (especificar ao lado da resposta)

<b>QUESTÃO</b>	<b>ALTERNATIVA</b>
5.1 No processo de <b>elaboração</b> do planejamento estratégico	
5.2 No processo de <b>controle</b> do planejamento estratégico	
5.3 No processo de <b>elaboração</b> do planejamento tático	
5.4 No processo de <b>controle</b> do planejamento tático	
5.5 No processo de <b>elaboração</b> do orçamento empresarial	
5.6 No processo de <b>controle</b> do orçamento empresarial	
5.7 No processo de análise do ambiente externo para identificação das ameaças e oportunidades	
5.8 No processo de avaliação de desempenho da organização como um todo	
5.9 No processo de mensuração e análise de custos para fins gerenciais	
5.10 No processo de preço dos serviços prestados	
5.11 No processo de elaboração do planejamento tributário	

## APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO DOS DEMAIS GESTORES

### BLOCO 1 - IDENTIFICAÇÃO ENTREVISTADO

<b>QUESTÃO</b>	<b>RESPOSTA</b>
1.1 Nome:	
1.2 Idade:	
1.3 Curso de graduação:	
1.4 Curso de pós-graduação, se houver:	
1.5 Função do respondente:	
1.6 Tempo que ocupa esta função (anos):	

## BLOCO 2 - IDENTIFICAÇÃO DO PAPEL DESEMPENHADO PELA CONTROLADORIA

Sobre o papel desempenhado pela controladoria, qual a sua percepção sobre as funções abaixo descritas? Responder de acordo com a legenda.

<b>Legenda:</b>
A - Nula, pois a empresa não realiza esta atividade
B - Responsável por todo o processo
C - Uma das co-responsáveis pelo processo
D - Coordenadora/organizadora do processo
E - Consolidadora de todo o processo
F - Executora de todo o processo, ou seja, realiza as atividades
G - Fornece apenas apoio/ suporte informacional
H - Apenas elabora a atividade
I - Não participa do processo
J - Outra (especificar ao lado da resposta)

QUESTÃO	ALTERNATIVA
5.1 No processo de <b>elaboração</b> do planejamento estratégico	
5.2 No processo de <b>controle</b> do planejamento estratégico	
5.3 No processo de <b>elaboração</b> do planejamento tático	
5.4 No processo de <b>controle</b> do planejamento tático	
5.5 No processo de <b>elaboração</b> do orçamento empresarial	
5.6 No processo de <b>controle</b> do orçamento empresarial	
5.7 No processo de análise do ambiente externo para identificação das ameaças e oportunidades	
5.8 No processo de avaliação de desempenho da organização como um todo	
5.9 No processo de mensuração e análise de custos para fins gerenciais	
5.10 No processo de preço dos serviços prestados	
5.11 No processo de elaboração do planejamento tributário	