

A ESTRUTURA DA ÁREA DE CONTROLADORIA EM ORGANIZAÇÕES DE DIFERENTES PORTES E SEGMENTOS¹

Daniel Henrique Wendland Santanna²

Wendy Beatriz Witt Haddad Carraro³

RESUMO

A Controladoria tem grande importância nas organizações, uma vez que busca atender as necessidades de informação dos *stakeholders*, fornecendo ferramentas para a obtenção da eficácia organizacional, contribuindo para a sobrevivência das organizações. O presente estudo tem por objetivo evidenciar como a área de Controladoria está estruturada em organizações de diferentes portes e segmentos, e, desta forma, verificar se suas atividades estão alinhadas com a literatura. Para tanto, esta pesquisa se classifica como qualitativa, com natureza aplicada e objetivo exploratório. A pesquisa envolveu levantamento bibliográfico e entrevistas com *Controllers*, sendo do tipo multicaso. O estudo justifica-se, uma vez que seus resultados potencializam a identificação quanto à influência positiva da área de Controladoria na gestão e no desenvolvimento das organizações. Com os resultados obtidos, em relação à estrutura das organizações pesquisadas, verifica-se que a maioria tem missão, visão e valores e sua área de Controladoria responde para alguma diretoria, com modelo de gestão centralizado ou descentralizado. Quanto ao escopo de responsabilidade da Controladoria, conclui-se que as atividades de Orçamento, Controle Interno e Avaliação de Desempenho estão alinhadas com a literatura quanto à participação desta área, enquanto que Gestão de Riscos, *Compliance* e Planejamento Estratégico têm espaço para maior participação do *Controller*.

Palavras-chave: Controladoria. Organizações. Estrutura e atribuições da Controladoria.

THE CONTROLLERSHIP AREA STRUCTURE IN ORGANIZATIONS OF DIFFERENT SIZE AND MARKETS

ABSTRACT

The Controllershship area is of great importance in organizations since it seeks to meet the informational need of stakeholders, providing tools to achieve organizational effectiveness, contributing to the survival of the organizations. The study aims to analyze how a Controllershship area is structured in organizations of different size and segments, and in this way verify if its activities are aligned with academic literature. Therefore, this research is classified

¹Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no segundo semestre de 2016, 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.

²Graduando do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). (dhw.santanna@gmail.com).

³Orientadora. Doutora em Economia pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Mestra em Administração pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS. (wendy.carraro@ufrgs.br).

as qualitative, with applied nature and exploratory objective. The research involved a bibliographical survey and interviews with Controllers, being of the multicase type. The study is justified since its results enhance an identity as to the positive influence of the Controllershship area in the management and development of organizations. With the results obtained, in relation to the structure of the surveyed entities, it is verified that the majority has mission, vision and values and its area of Controllershship report to one director, with centralized or decentralized management model. Regarding the scope of responsibility of the Controllershship area, it is concluded that the activities of Budgeting, Internal Control and Performance Evaluation are aligned with the academic literature regarding the area participation in the process, while Risk Management, Compliance and Strategic Planning have room for greater participation of the Controller.

Keywords: Controllershship. Organizations. Structure and attributions of Controllershship.

1 INTRODUÇÃO

O processo decisório nas organizações é influenciado por diversos fatores. Desde conselhos de colegas e familiares a análises profundas de cenários e indicadores. Todos os dias são tomadas decisões e é por meio delas que, ao longo do tempo, o resultado das organizações é construído. A área responsável pela consolidação das informações para suportar o processo de tomada de decisão é a Controladoria (SANTOS, 2005). Por isso, sua estrutura e organização, enquanto área corporativa nas organizações, não pode ser negligenciada.

A Controladoria tem vital importância, uma vez que atende às necessidades de informação dos *stakeholders* e fornece ferramentas para a obtenção da eficácia organizacional, contribuindo para a sobrevivência das organizações (LIMA *et al.*, 2011). Segundo Iudícibus, Marion e Pereira (2003), a Controladoria pode ser entendida como a unidade corporativa responsável por coordenar as lideranças para atingirem seus resultados, com geração de informações relevantes para a tomada de decisão da Organização. Assim sendo, uma das principais atribuições da Controladoria é fornecer informações que auxiliem na tomada de decisão, para que estas atendam aos objetivos gerais da organização com o menor dispêndio de recursos possível e possam enfrentar as mudanças que ocorrem no ambiente empresarial.

A literatura apresenta uma série de definições para o termo Controladoria, inclusive com divergência entre os autores. Lunkes e Schnorrenberger (2009) explicam que isso acontece, pois a abrangência de atuação é muito ampla, com escopo tanto operacional como estratégico, dependendo do contexto e dos conhecimentos da pessoa que estiver na gestão da área.

A estrutura da Controladoria pode variar dependendo da empresa, assim como sua relevância e escopo de responsabilidades. Segundo Lunkes e Schnorrenberger (2009), tanto as

características da Organização como do próprio *Controller*, influenciam no posicionamento desta área e seu respectivo grau de autoridade nas empresas. Embora Coelho, Lunkes e Machado (2012), concluíam que não exista um padrão único que deva ser seguido quanto à estrutura organizacional desta área, é relevante entender se sua organização e escopo de responsabilidades influenciam positivamente outros aspectos nas organizações.

A presença de algumas características e processos, tendo em vista a ampla discussão nos meios acadêmicos e corporativos, é considerada como critério de maturidade nas organizações. Para este estudo foram consideradas como aspectos positivos: Planejamento Estratégico, Controle Interno, Gestão de Risco, *Compliance*, Processo Orçamentário, Avaliação de Desempenho e Missão, Visão e Valores.

A luz desses aspectos, esta pesquisa busca responder à seguinte questão: **de que forma a área de Controladoria está estruturada nas organizações?** Para respondê-la, o estudo tem por objetivo evidenciar como a área de Controladoria está estruturada em organizações de diferentes portes e segmentos. Tendo por base a literatura, pretende-se avaliar e realizar comparações entre as estruturas de áreas de Controladoria de 26 diferentes organizações. O estudo justifica-se uma vez que seus resultados potencializam a identificação quanto à influência positiva da área de Controladoria na gestão e desenvolvimento das organizações.

A pesquisa está dividida em cinco seções, iniciando com esta introdução. A segunda seção apresenta a revisão teórica, onde são apresentadas a origem e principais conceitos da Controladoria, assim como sua posição hierárquica e responsabilidades, de acordo com a literatura. Em seguida, na metodologia, é explicada a forma como a pesquisa foi conduzida e suas características. A quarta seção apresenta a análise dos dados das 26 organizações e suas respectivas comparações com a literatura. E, por fim, nas considerações finais, é apresentado um resumo das principais conclusões encontradas.

2 REVISÃO TEÓRICA DA CONTROLADORIA

O objetivo desta seção é apresentar a revisão teórica sobre os principais conceitos da Controladoria, tema central desta pesquisa. Esta abordagem foi realizada com base na literatura e estudos anteriores.

2.1 ORIGEM DA CONTROLADORIA E SEUS CONCEITOS

A Controladoria surgiu como resposta à necessidade que organizações têm em gerar informações gerenciais que suportem as diversas tomadas de decisão necessárias ao ambiente corporativo. Sua origem é destacada na afirmação de Beuren, Fietz e Costa (2007, p. 2), que mencionam que “no início do século XX, a Controladoria surgiu devido à necessidade das empresas em controlarem sua cadeia de valores através de estratégias e do planejamento de suas atividades, tornando as informações cada vez mais importantes para a tomada de decisão”.

Há autores que defendem que a origem da Controladoria é muito mais antiga. Segundo, De Rocchi (2007), os primeiros registros das práticas de Controladoria teriam surgido no Egito em 2.000 a.C. Entre os principais objetivos estavam o controle interno, onde um tesoureiro era responsável pelo controle do estoque de alimentos do Faraó.

Sobre os principais conceitos da Controladoria, é possível encontrar diversos estudos, pois o tema é muito amplo e discutido. Desta forma, torna-se difícil ter uma definição única, como afirma Carvalho (1995, p. 14), de que “a literatura pesquisada e a experiência prática verificada nas empresas demonstra, à evidência, que, em meio a algumas concordâncias, remanescem muitas indefinições e contradições acerca do que vem a ser a Controladoria”.

De acordo com Mosimann, Alves e Fisch (1993), a Controladoria é o somatório de princípios, procedimentos e métodos das ciências de Administração, Economia, Psicologia, Estatística e, principalmente, da Contabilidade. Ela tem como objetivo orientar para a eficiência a gestão econômica das empresas. Ou seja, o fato de envolver tantas áreas corrobora ainda mais a dificuldade de conceituá-la.

Em todo caso, é necessário nortear os vários conceitos da Controladoria para chegar a fundamentos básicos que tornem sejam possível defini-la. Neste sentido, para Santos (2005, p. 21):

[...] a Controladoria é a área responsável por acompanhar o planejamento e controle das atividades empresariais, garantindo a geração de informações adequadas ao processo decisório e a disponibilização de ferramentas que propiciem aos gestores alcançar o melhor grau possível de eficácia e eficiência empresarial.

Percebe-se que o papel da Controladoria está diretamente ligado à geração de informações úteis para a tomada de decisão. Segundo Lunkes e Scnorrenberger (2009), seu escopo de atuação é muito abrangente, permeando tanto as áreas operacionais como estratégicas.

Bianchi, Backes e Giongo (2006, p. 02) afirmam que:

A atuação da área de Controladoria pode ser vista sob duas perspectivas: a primeira, como um órgão facilitador que fornece informações às demais áreas da empresa que possam implementar suas estratégias específicas; segunda, como a área que procura

integrar o processo de decisões estratégicas de cada área com o objetivo global da Organização, ou seja, com a diretriz estratégica da empresa como um todo.

Por fim, há quem defina a Controladoria como uma Ciência. Para Mosimann, Alves e Fisch (1993), seria uma área de conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos provenientes de outras ciências.

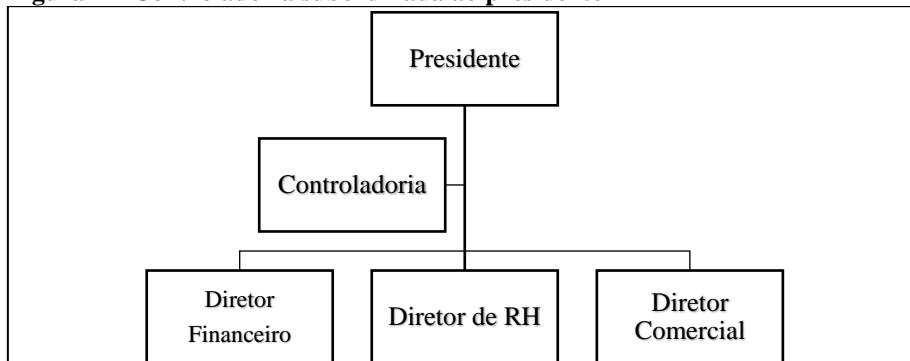
Poucos são os autores que definem a Controladoria como área do conhecimento, tendo em vista que é oriunda de outras ciências e tem um campo de atuação relativamente novo. Consoante Borinelli (2006, p. 103), “[...] não se encontram, na literatura estrangeira pesquisada, autores que definissem a Controladoria como ramo de conhecimento”. Reforçando o conceito de que a Controladoria é um departamento corporativo e não ciência.

2.2 ORGANOGRAMA E A CONTROLADORIA

A Controladoria e sua posição hierárquica, além de ser parte do tema central deste estudo, é muito importante para entender melhor as responsabilidades desta área. De acordo com Schmidt e Santos (2006), a estrutura organizacional da Organização tem uma dependência direta com o nível de autoridade definida e dos controles implementados.

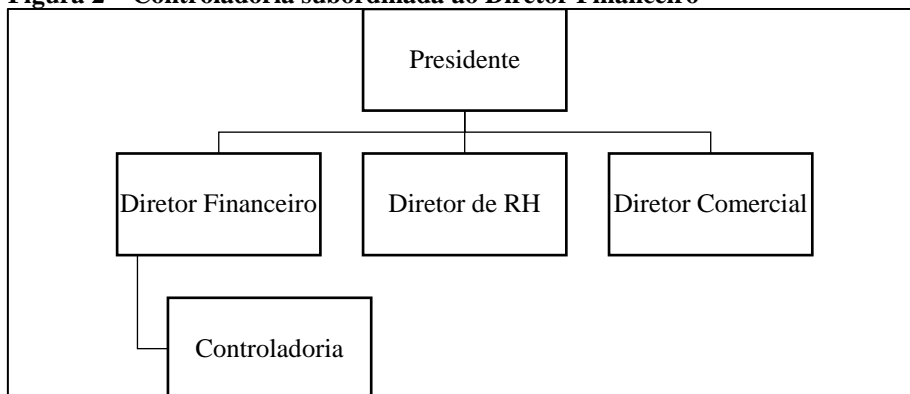
A literatura não tem um consenso quanto à posição hierárquica da Controladoria, pois de fato ela pode variar entre as organizações. Em todo caso, observa-se que existem principalmente duas posições: de acordo com Schmidt e Santos (2006), ela está como área de *staff* do presidente ou subordinada ao diretor financeiro.

A área de *staff* tem o objetivo de assessorar o presidente e a alta administração, tendo o *Controller* uma posição de destaque e maior autonomia. A Figura 1 ilustra a Controladoria subordinada diretamente ao presidente da Organização.

Figura 1 – Controladoria subordinada ao presidente

Fonte: Adaptado de Schmidt e Santos (2006, p. 55).

Seguindo a linha de Schmidt e Santos (2006), a outra posição hierárquica que a Controladoria está inserida é subordinada ao diretor financeiro. Nesta perspectiva, a autonomia e influência no processo decisório do *Controller* é menor, tendo em vista seu *report* ao diretor ao invés do presidente. A Figura 2 demonstra a referida situação.

Figura 2 – Controladoria subordinada ao Diretor Financeiro

Fonte: Adaptado de Schmidt e Santos (2006, p. 56).

Na literatura não há consenso sobre qual posição hierárquica gera maiores benefícios para a empresa. Pela perspectiva do *Controller*, a posição de maior destaque, como já mencionada, é subordinada diretamente ao presidente.

2.3 RESPONSABILIDADES DA CONTROLADORIA

Considerando o escopo operacional e estratégico da Controladoria, e sua relevância para o processo de tomada de decisão corporativo, é importante delimitar sua missão. Figueiredo (1995, p. 4), define a missão de forma sucinta, sendo “[...] zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global”.

Em linha com Figueiredo (1995), porém de forma mais detalhada, Padoveze (2012, p. 36) define a missão da Controladoria como:

Suportar todo o processo de gestão empresarial por intermédio de seu sistema de informação, que é um sistema de apoio à gestão. O sistema de informação de Controladoria é integrado com os sistemas operacionais e tem como característica essencial a mensuração econômica das operações para planejamento, controle e avaliação dos resultados e desempenho dos gestores das áreas de responsabilidade.

Fica claro a correlação positiva da missão da Controladoria e o resultado das empresas. Quanto mais eficaz for, melhor será a qualidade de informação fornecida à gestão, resultando em um processo de tomada de decisão mais assertivo. Ou seja, as responsabilidades da Controladoria contribuem de forma direta para o resultado das organizações.

Com base nessa missão, suas responsabilidades abrangem várias ações, como afirma Oliveira (2009, p. 30), “[...] a Controladoria atua de várias maneiras: realiza estudos, coordena o processo orçamentário, gera informações e auxilia os tomadores de decisão a definirem os impactos econômicos de suas escolhas”.

Importante destacar a relevância do papel do *Controller*, principal profissional da Controladoria. Esse profissional, considerando a contribuição estratégica de sua área, além de competências técnicas, deve dominar habilidades comportamentais específicas para exercer de forma eficaz seu papel. De acordo com Koliver (2005, p. 3):

Exercer a função de *Controller* requer conhecimento para poder executá-la adequadamente, requer interação e liderança para, assim, acompanhar a dinâmica do processo e da exata dimensão do negócio para o qual está recebendo total confiança.

O *Controller* deve conhecer do negócio para ser capaz de selecionar as informações mais pertinentes para a tomada de decisão. Desta forma, torna-se um profissional de alta importância para a Organização. De acordo com Nascimento, Reginato e Lerner (2008, p. 14), “a definição de funções e responsabilidades tem relação com a divulgação clara de informações, pois o fato do gestor saber qual é o nível de autoridade e responsabilidade faz com que ele tenha acesso a determinadas informações necessárias ao desempenho de sua função”. Ou seja, através da visão e competência do *Controller*, a Organização é mais bem munida, ou não, de informações. Neste sentido, quanto maior o acesso a informações e respectivo domínio sobre elas o *Controller* tiver, maior será sua contribuição para a empresa.

A contribuição da Controladoria, tanto no campo operacional quanto no estratégico, alcança os aspectos positivos de uma Organização que são tema central desta pesquisa, destacando-se: Planejamento Estratégico, Controle Interno, Gestão de Risco, *Compliance*, Processo Orçamentário, Avaliação de Desempenho e Missão, Visão e Valores. Segundo

Borinelli (2006), o processo orçamentário contribui para uma melhor gestão dos recursos das organizações e é escopo constante no dia a dia do *Controller*, sendo parte da função gerencial estratégica. Ainda nesta função, encontram-se as atividades relacionadas com o Planejamento Estratégico, que norteiam as ações táticas e os projetos corporativos, sendo a “bússola” das empresas, por isso sua importância.

Borinelli (2006) define o controle interno e a Gestão de Riscos como funções específicas da Controladoria. A primeira é responsável por atividades relacionadas a proteção do patrimônio organizacional e interesses da entidade; e a segunda, por identificar, monitorar e controlar riscos envolvidos no negócio. Ambas funções de grande importância para as organizações, tendo em vista seus objetivos. Nesta linha, o aspecto positivo de Compliance não aparece como função específica, mas na função contábil. O autor defende que a Controladoria deve “[...] desenvolver a contabilidade financeira (ou societária), gerenciar as atividades de contabilidade, implementar e manter todos os registros contábeis, elaborar as demonstrações contábeis...”. Ou seja, fica clara a importância de manter todas as operações dentro das normas e regulamentos.

O aspecto de avaliação de desempenho é encontrado na função de gestão da informação, uma vez que o escopo está relacionado não só com as informações contábeis e patrimoniais, mas também com os dados financeiros, econômicos, gerenciais e estratégicos. Borinelli (2006) defende sua importância para as organizações, pois é o principal pilar para a tomada de decisão. Quanto mais informações a empresa tiver acesso, maior a chance de direcionar recursos de forma mais eficaz. Por fim, a missão, visão e valores não é atividade fim da Controladoria, mas considerando todas as suas funções mencionadas, pode-se inferir que ela contribui para a sua elaboração.

2.4 TRABALHOS CORRELATOS

A estrutura da Controladoria vem sendo estudada nos últimos anos por diversos autores internacionais e nacionais, tendo em vista sua importância para as organizações, conforme demonstrado. Coelho, Lunkes e Machado (2012) realizaram um estudo sobre a Controladoria nas 100 maiores empresas do estado de Santa Catarina com o objetivo de verificar sua respectiva posição hierárquica e nível de autoridade. De acordo com a pesquisa, considerando aspectos conceituais e procedimentais, a Controladoria pode estar tanto na área de assessoria diretamente ligada à alta administração, como ser um órgão corporativo respondendo ao diretor

financeiro. Portanto, não há consenso, segundo o estudo, sobre a classificação hierárquica e o nível de autoridade.

Outra pesquisa de Lunkes com Gasparetto e Schnorrenberger (2010) demonstra as funções da Controladoria, tendo como base estudos empíricos nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. As funções mais citadas foram, em ordem decrescente, elaboração e interpretação de relatórios, planejamento e controle contábil. Desta forma, os autores concluem que a Controladoria tem atuado em atividades estratégicas nas organizações, ainda que continue com escopo informativo.

A Controladoria sob o aspecto de governança empresarial foi estudada por Santos (2004), e, segundo ele, não existe governança sem controle, sendo necessário monitorar não só a gestão dos recursos, mas também os riscos associados. Neste sentido, sua constatação é que essas funções possuem identificação direta com o escopo da Controladoria e por isso esta área deveria cada vez mais incorporar atividades de Gestão de Risco.

Por fim, faz-se relevante demonstrar o estudo de Crozzatti (2003) sobre Planejamento Estratégico e Controladoria. Segundo o autor, a Controladoria é responsável pela gestão econômica das empresas e deve envolver-se diretamente no plano estratégico elaborado pela alta administração. Neste sentido, deve também elaborar o planejamento tático e apoiar as demais áreas fornecendo informações econômicas. Fica evidente a importância desta área para as organizações e a necessidade de ser cada vez mais estudada.

3 METODOLOGIA

A metodologia científica utilizada neste estudo, quanto a sua natureza, foi a pesquisa aplicada, que, de acordo com Cervo e Bervian (1996, p. 47), “[...] o investigador é movido pela necessidade de contribuir para fins práticos mais ou menos imediatos, buscando solução para problemas concretos”. Ou seja, o objetivo desta abordagem é contribuir com fins práticos a partir das situações apresentadas.

A pesquisa será qualitativa. E, de acordo com Richardson (1999, p. 79), “a abordagem qualitativa de um problema, além de ser uma opção do investigador, justifica-se por ser uma forma adequada para entender a natureza de um fenômeno social”. Desta forma, o estudo realizado busca compreender dados não estatísticos levantados em uma amostragem de empresas de diferentes portes e segmentos.

Quanto ao objetivo, o estudo será exploratório. Este tipo de abordagem visa tornar o problema mais familiar, tornando-o mais explícito e construindo hipóteses (GIL, 2007). A pesquisa envolveu estudo bibliográfico, entrevistas com *Controllers* e análise de exemplos que estimulem a compreensão. Foram abordadas hipóteses sobre os possíveis impactos positivos que uma área estruturada de Controladoria propicia.

Por fim, a pesquisa será do tipo multicaso. Este método permite trabalhar mais que um caso em situações semelhantes, enquanto que o estudo de caso trata de casos isolados. Segundo Triviños (1990, p. 136), “[...] sem necessidade de perseguir objetivos de natureza comparativa, o pesquisador pode ter a possibilidade de estudar dois ou mais sujeitos, organizações etc. Trata-se, então, de Estudos Multicasos”.

Sobre os dados analisados, a amostra da pesquisa contou com 26 organizações de diferentes portes e segmentos. A coleta de dados foi realizada através de aplicação de questionário com 17 questões, listadas a seguir, com os *Controllers* de cada uma das organizações.

1. Quais são as **características** principais da empresa. Qual segmento, produto e porte da empresa, principais áreas, processos e atividades da empresa?
2. Qual a **estrutura organizacional** da empresa (organograma).
3. Quais as principais características do **modelo de gestão** da empresa: crenças, valores, missão, visão, grau de autoridade/hierarquia e delegação de poder e autoridade.
4. A empresa apresenta **Planejamento Estratégico**?
5. Quem participou de sua **elaboração**?
6. Qual foi a participação da **Controladoria** na elaboração do **Planejamento Estratégico**?
7. O *Controller* envolveu-se diretamente na elaboração ou apenas subsidiou com as **informações necessárias** para sua elaboração?
8. **Quais informações** foram fornecidas pela Controladoria?
9. Como é o **modelo de decisões** na empresa?
10. Como é o **modelo de sistema de informações** da empresa?
11. Como é o processo de **controle interno da empresa**. Qual a **participação da Controladoria** nesse processo?
12. A companhia possui **Gestão de Riscos corporativos**? Qual a **metodologia** adotada?
13. A empresa possui atividades de **Compliance**? Como é a participação da Controladoria?

14. Como se dá a **avaliação de desempenho** na empresa? Quais são as **metodologias e critérios** usados? Explique as atividades desempenhadas pela Controladoria para esse quesito.
15. A empresa elabora **orçamento**? Qual o **modelo/tipo de orçamento** utilizado? Como é o envolvimento (fluxo) da **Controladoria no processo de controle orçamentário**?
16. Em relação a área de Controladoria descreva:
- Missão
 - A quem deve se reportar
 - Principais atribuições e responsabilidades
 - Principais produtos e plano de ação
 - Principais Atividades (rotina e específicas)
 - Principais indicadores
 - Outras considerações

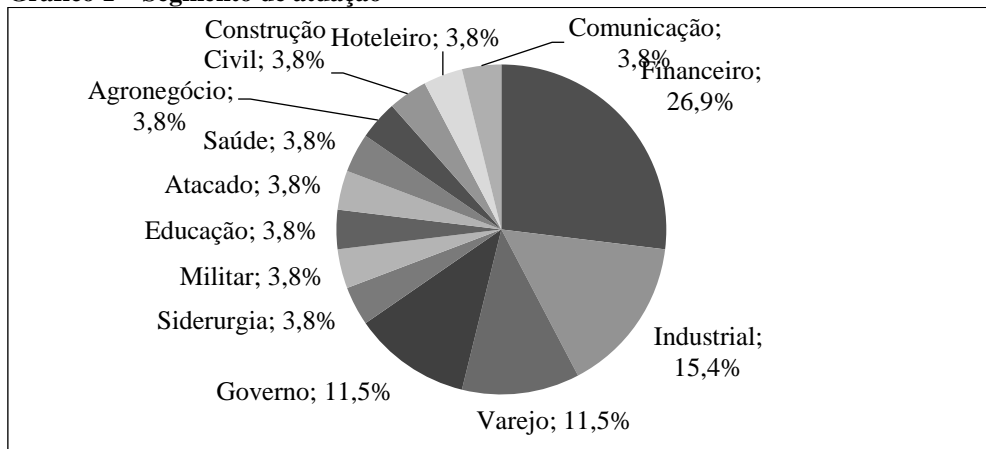
Nos casos em que a figura do Controller não existia na organização, a pesquisa foi aplicada com o principal executivo da entidade ou com o responsável financeiro. O período de entrevistas ocorreu entre 2015 e 2016. Todas as organizações têm sede ou filial no Brasil.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção apresenta os dados coletados e as respectivas análises. O objetivo é demonstrar como uma estrutura adequada de Controladoria pode influenciar, positivamente, sua Organização, buscando atender ao objetivo proposto desta pesquisa. As análises das questões estão apresentadas em três blocos: perfil das organizações pesquisadas; a Controladoria no Planejamento Estratégico e a Controladoria na prática.

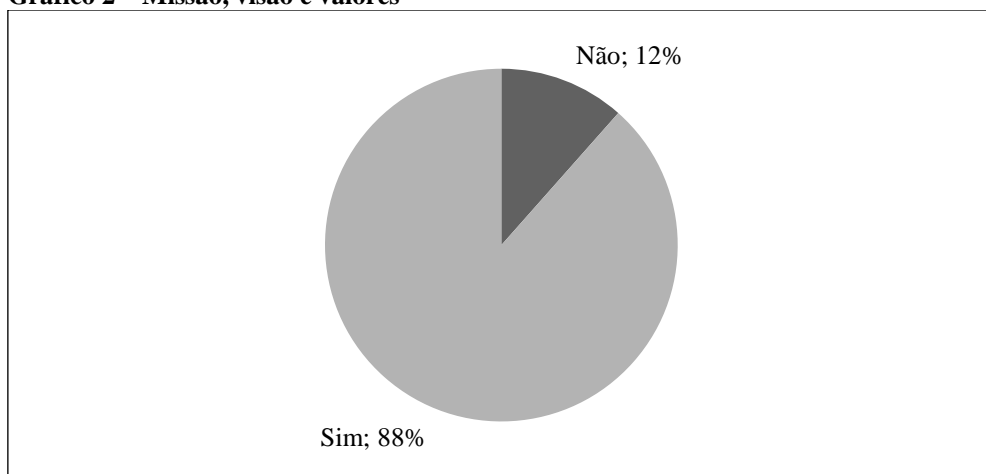
4.1 PERFIL DAS ORGANIZAÇÕES PESQUISADAS

As organizações que participaram da pesquisa atuam nos seguintes segmentos: Financeiro (26,9%), Indústria (15,4%), Entidade Pública (11,5%), Varejo (11,5%), Siderurgia (3,8%), Militar (3,8%), Educação (3,8%), Atacado (3,8%), Saúde (3,8%), Agronegócio (3,8%), Construção Civil (3,8%), Hoteleiro (3,8%) e Comunicação (3,8%). O Gráfico 1 ilustra a distribuição das empresas participantes do estudo, conforme segmento de atuação.

Gráfico 1 – Segmento de atuação

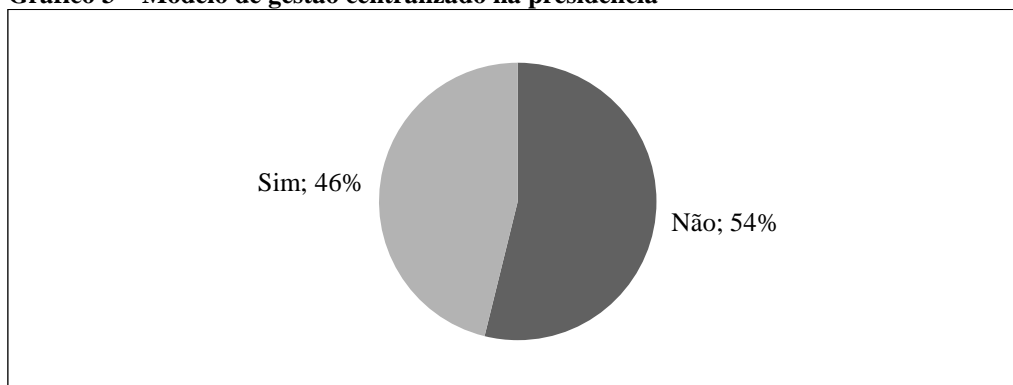
Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa.

Quanto ao tamanho das organizações, a pesquisa contém desde empresas de médio porte e prefeituras, até banco de estado e multinacionais de grande porte. Conforme o Gráfico 2, verifica-se que 88% das organizações possuem missão, visão e valores estabelecidos.

Gráfico 2 – Missão, visão e valores

Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa.

Em relação à estrutura hierárquica, seguindo a linha de pesquisa de Schmidt e Santos (2006), a Controladoria somente reporta para a presidência em 15% das organizações pesquisadas. Entende-se que o motivo está relacionado ao porte médio e grande das entidades, onde a figura da diretoria financeira é comum como intermediária. Quanto ao modelo de gestão, verifica-se que, na amostragem pesquisada, quase metade tem sua tomada de decisão na presidência, ou seja, modelo centralizador, enquanto a outra está nas diretorias, ou seja, modelo mais descentralizado. Gráfico 3 ilustra esses dados.

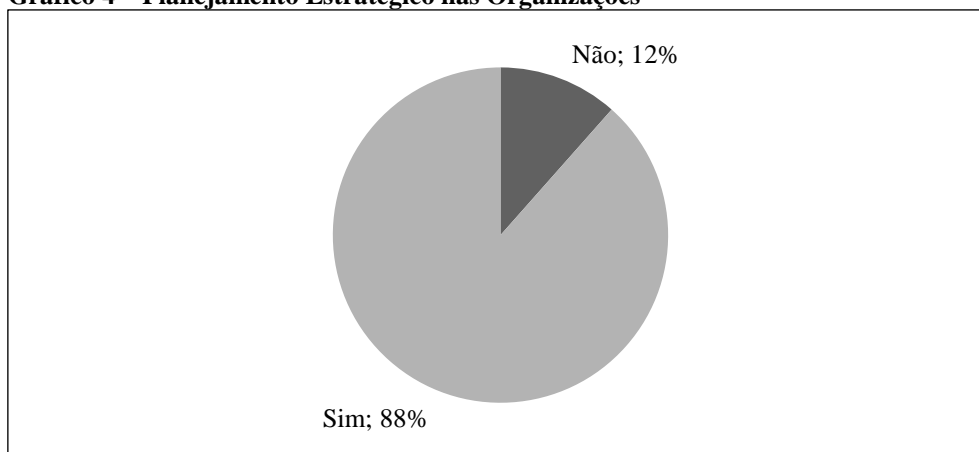
Gráfico 3 – Modelo de gestão centralizado na presidência

Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa

Desta forma, verifica-se que a grande maioria das organizações desta pesquisa tem missão, visão e valores e a Controladoria responde para alguma diretoria. Quanto ao modelo de gestão, está dividido entre centralizado e descentralizado.

4.2 A CONTROLADORIA NO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

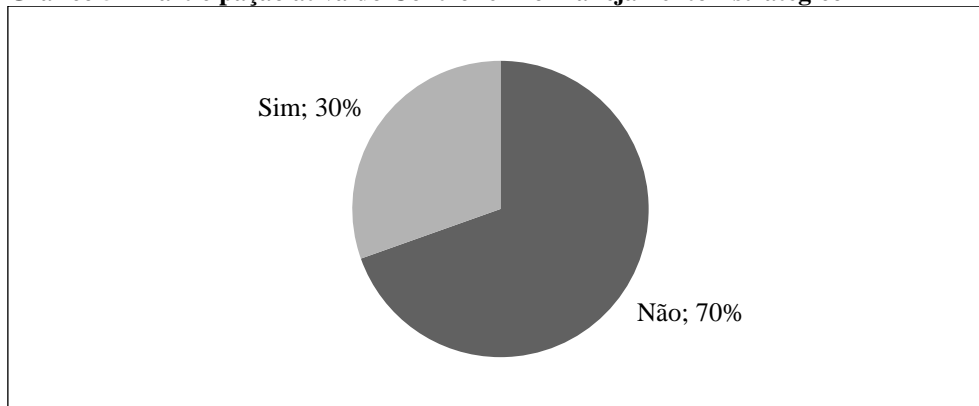
O Planejamento Estratégico (PE), como afirma Borinelli (2006), tem como objetivo nortear as organizações e a Controladoria, por sua vez, deve contribuir subsidiando sua elaboração com as informações necessárias. Assim, foi questionado aos *Controllers* nesta pesquisa se a Organização para a qual trabalhavam tinha Planejamento Estratégico e qual sua participação no processo. O primeiro resultado observado é que a maioria das organizações da pesquisa possuem Planejamento Estratégico, conforme ilustra o Gráfico 4.

Gráfico 4 – Planejamento Estratégico nas Organizações

Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa

Considerando as organizações que tem PE, verifica-se que, durante seu processo de elaboração, a Controladoria subsidia-as com informações em 91% dos casos. Desta forma, pode-se afirmar que ela está cumprindo seu papel de gestão de informação, como mencionado por Padoveze (2012), contribuindo para a maturidade organizacional. E quando analisado de um prisma mais estratégico, e não só informativo, como defende Lunkes, Gasparetto e Schnorrenberger (2010), somente em 30% das organizações pesquisadas com PE o *Controller* participa da sua elaboração de forma ativa e não só subsidiando com informações, conforme demonstra o Gráfico 5.

Gráfico 5 – Participação ativa do Controller no Planejamento Estratégico

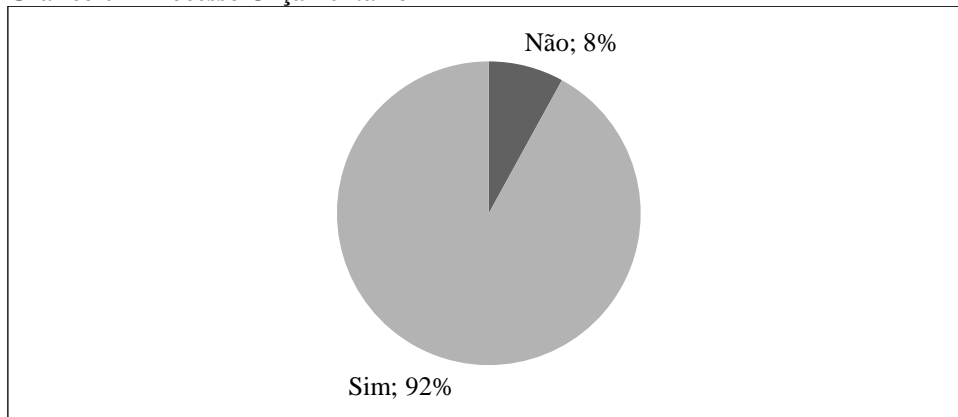


Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa.

Considerando a literatura abordada nesta pesquisa sobre o papel do *Controller*, recomenda-se a participação da Controladoria de forma ativa nas discussões dos planos estratégicos das organizações.

4.3 A CONTROLADORIA NA PRÁTICA

A Controladoria tem como função específica participar do processo orçamentário, fornecer informações para tomada de decisão, realizar controle interno e monitorar os riscos organizacionais, de acordo com Borinelli (2006). Quanto ao orçamento, verifica-se que a grande maioria das organizações da pesquisa utiliza essa prática na sua gestão, conforme Gráfico 6.

Gráfico 6 – Processo Orçamentário

Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa.

Por ser uma função específica da Controladoria, foi verificada a participação desta área no controle e acompanhando do orçamento e não somente na sua elaboração. O resultado obtido é positivo e vai ao encontro do que Koliver (2005) argumenta, pois na maioria das organizações o Controller, além de subsidiar o processo orçamentário com informações, também é responsável pelo acompanhamento. Esse resultado e as demais análises da Controladoria na prática encontram-se na Tabela 1.

Tabela 1 – Práticas da Controladoria

Resultados verificados na amostragem	Sim	Não
Acompanhamento do orçamento pela Controladoria	78%	22%
Controle Interno com <i>report</i> para a Controladoria	63%	38%
Gestão de Riscos nas Organizações	62%	38%
Gestão de Riscos na Controladoria	19%	81%
<i>Compliance</i> nas Organizações	65%	35%
<i>Compliance</i> na Controladoria	47%	53%
Controladoria responsável pela avaliação de desempenho	23%	77%
Informações para avaliação de desempenho pela Controladoria	81%	19%

Fonte: Elaborada a partir dos dados da pesquisa.

Quando considerado o orçamento base zero, de maior maturidade nas organizações, verifica-se que todas que utilizam esse modelo têm sua área de Controladoria responsável pelo acompanhamento e *follow up* do processo orçamentário.

A próxima função específica considerada por Borinelli (2006) é o controle interno, onde verifica-se que mais da metade das organizações pesquisadas têm seu *report* para a área de Controladoria. Apesar de ser a maioria, percebe-se que ainda existem organizações onde esta não tem envolvimento com o controle interno, o que não é recomendado pela literatura.

A Gestão de Risco também é percebido como uma função específica da Controladoria, mas nem todas as organizações pesquisadas realizam esta gestão. Verifica-se que somente em

62% da amostragem a Gestão de Riscos acontece. Para as organizações onde a Gestão de Riscos é realizada, percebe-se que somente em 19% dos casos a Controladoria é a responsável por esse processo. O percentual é considerado baixo, pois tendo em vista que é uma função específica, deveria ser a maioria. Para este aspecto, seguindo orientação de Santos (2004), recomenda-se uma maior participação da Controladoria na Gestão de Riscos.

Nesta mesma linha, o *Compliance* é realizado somente em 65% das organizações pesquisadas e para este aspecto positivo a Controladoria não é responsável pelo gestão e acompanhamento na maioria das vezes. Somente em 47% das organizações que realizam *Compliance*, a Controladoria é responsável por esse processo. Similarmente ao controle interno, recomenda-se que a Controladoria tenha maior envolvimento com o *Compliance* nas organizações, tendo em vista que faz parte de seu escopo de atuação.

Por fim, quanto à função de fornecer informações para a tomada de decisão, pode-se considerar que todas os aspectos mencionados nesta seção contribuem para esse fim. Não obstante, foi considerado nesta pesquisa como parâmetro para essa função a participação da Controladoria no processo de avaliação de desempenho da Organização. Verifica-se que na maioria das vezes a Controladoria subsidia a avaliação de desempenho com informações. Neste sentido, ela está alinhada com a literatura, apesar do *Controller* não ser responsável pela elaboração da avaliação de desempenho na maioria das vezes.

Considerando os aspectos abordados, verifica-se que o papel de Controladoria está sendo cumprido no processo orçamentário, controle interno e avaliação de desempenho, enquanto que na Gestão de Riscos e *Compliance* há oportunidade para maior participação do *Controller*.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Controladoria tem papel chave nas organizações. Sua contribuição está nas informações geradas e transmitidas para toda corporação, assim como no acompanhamento e controle de diversos processos, como o orçamentário e controle interno. Entretanto, ainda existem divergências sobre seu papel e conceituação, o que justificou este estudo para melhor entender sua estrutura e escopo de atividades.

Assim, esta pesquisa buscou identificar como a área de Controladoria está estruturada em organizações de diferentes portes e segmentos. Tendo por base a literatura, pretendeu-se avaliar e realizar comparações entre as estruturas de áreas de Controladoria de 26 organizações.

A coleta de dados foi realizada através de aplicação de questionário ao *Controller*, abordando os aspectos de Planejamento Estratégico, Controle Interno, Gestão de Risco, *Compliance*, Processo Orçamentário, Avaliação de Desempenho e Missão, Visão e Valores.

Como resultado da pesquisa, verifica-se que a grande maioria das organizações da amostragem tem Missão, Visão e Valores e sua área de Controladoria responde para alguma diretoria, ao invés de se reportar diretamente ao presidente. Quanto ao modelo de gestão, está dividido entre centralizado e descentralizado.

Em relação ao escopo de atividades e responsabilidades, verifica-se que a Controladoria para os aspectos de Processo Orçamentário, Controle Interno e Avaliação de Desempenho está alinhada com a literatura. Ou seja, para esses aspectos, conclui-se que a Controladoria está cumprindo seu papel, pois tem participação ativa, tanto na elaboração como no acompanhamento. Por outro lado, as atividades de Gestão de Riscos e *Compliance* apresentam sua pouca participação, mesmo tendo aspectos de seu escopo de responsabilidades.

Por fim, para o PE, verifica-se uma maior participação subsidiando informações do que na sua elaboração. Por isso, a presença mais assídua do *Controller* de forma ativa neste processo é uma recomendação desta pesquisa, assim como nos processos de Gestão de Riscos e *Compliance*.

O estudo teve como limitação o número de participantes e o tempo para coleta das respostas, uma vez que em algumas situações os responsáveis pela área não tinham agenda para retornar às questões, seja pessoalmente ou por e-mail. Como proposta de continuidade, recomenda-se que, além de se verificar a percepção dos responsáveis pela área de Controladoria quanto às suas práticas, que se analise a opinião dos usuários internos da organização quanto ao papel e às funções da Controladoria. Pela relevância desta área nas corporações e o papel cada vez mais estratégico do *Controller*, recomenda-se maior aprofundamento do tema em futuras pesquisas.

REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse; FIETZ, Édina; COSTA, Adilson. Participação da Controladoria no processo de gestão das organizações: uma análise comparativa entre grandes indústrias de Santa Catarina e Rio Grande do Sul. **Revista de Negócios**, Blumenau, v. 12, n. 1, p. 29-41, jan./mar. 2007.

BIANCHI, Márcia; BACKES, Rosemary; GIONGO, Juliano. A participação da Controladoria no processo de gestão organizacional. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 6, n. 10, jul./dez. 2006.

BORINELLI, Márcio. **Estrutura conceitual básica de controladoria:** sistematização à luz da teoria e da *práxis*. 2006. 352f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Curso de pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuárias, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-19032007-151637/publico/Tesemarcioborinelli.pdf>>. Acesso em: 2 out. 2016.

CARVALHO, Marcelino. **Uma contribuição ao estudo da Controladoria em instituições financeiras organizadas sob a forma de múltiplo banco.** São Paulo: FEA/USP, 1995.

CERVO, Amado; BERVIAN, Pedro. **Metodologia científica.** São Paulo: Makron Books, 1996.

COELHO, Eduardo; LUNKES, Rogério; MACHADO, Alessandra. A Controladoria na hierarquia organizacional: um estudo nas maiores empresas do estado de Santa Catarina. **Enfoque**, Paraná, v. 31, n. 2, p. 33-46, maio/ago. 2012.

CROZZATTI, Jaime. Planejamento estratégico e Controladoria: um modelo para potencializar a contribuição das áreas nas organizações. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 3, n. 5, jul./dez. 2003.

DE ROCCHI, Carlos. **Transparência internacional de tecnologia contábil:** um estudo comparativo numa perspectiva geográfico - temporal. 2007. 345f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, EPS/UFSC, Florianópolis, 2007. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/90358>> Acesso em: 25 out. 2016.

FIGUEIREDO, Sandro. Contabilidade e a gestão empresarial – a Controladoria. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, ano XXIV, v. 94, n. 93, p. 20-34, maio/jun. 1995.

LUNKES, Rogério; GASPARETTO, Valdirene; SCHNORRENBERGER, Darci. Um estudo sobre as funções da Controladoria. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 4, n. 10, p. 106-126, 2010.

GIL, Antonio. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio; MARION, José; PEREIRA, Elias. **Dicionário de termos de contabilidade.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

KOLIVER, Olivio. A Contabilidade e a Controladoria, tema atual e de alta relevância para a profissão contábil. **Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul - CRCRS**, Porto Alegre, mar. 2005. Disponível em: <http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_Controladoria.pdf>. Acesso em: 02 out. 2016.

LIMA, Fernando et al. A Controladoria em instituições financeiras: estudo de caso no Banco do Nordeste do Brasil S.A. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 22, n. 1, p. 43-72, jan./mar. 2011. Disponível em: <<http://web.face.ufmg.br/face/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/viewFile/595/pdf62>>. Acesso em 15 nov. 2016.

LUNKES, Rogério; SCHNORRENBURGER, Darci. **Controladoria**: na coordenação dos sistemas de gestão. São Paulo: Atlas, 2009.

MOSIMANN, Clara; ALVES, Osmar; FISCH, Silvio. **Controladoria**: seu papel na administração de empresas. Florianópolis: Editora da UFSC, Fundação ESAG, 1993.

OLIVEIRA, Antônio. **Controladoria**: fundamentos do controle empresarial. São Paulo: Saraiva, 2009.

PADOVEZE, Clóvis. **Controladoria estratégica e operacional**: conceitos, estrutura, aplicação. 3. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

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

SANTOS, Antônio. **Controladoria no Banco do Brasil S.A.**: uma contribuição ao estudo da Controladoria em instituições financeiras. 2005. Dissertação (Mestrado em Economia: Controladoria) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS, Porto Alegre, 2005.

SANTOS, Lilian. **A governança empresarial e a emergência de um novo modelo de Controladoria**. 2004. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade Federal de São Paulo - UFSP, São Paulo, 2004.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz. **Fundamentos de Controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006. Coleção Resumos de Contabilidade, v. 17.

TRIVIÑOS, Augusto. **Introdução à pesquisa em Ciências Sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1990.