

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS – FCE  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

**NOÇÕES GERAIS E ÁREAS DE ATUAÇÃO DA  
CONTROLADORIA**

**VIVIANE BASTOS LOPES<sup>1</sup>**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado no  
Curso de Ciências Contábeis da Universidade  
Federal do Rio Grande do Sul, sob orientação da  
**Profa. Romina Souza**

Porto Alegre  
2010

<sup>1</sup>Graduanda em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul, atua na área financeira. E-mail: [vivilps@yahoo.com.br](mailto:vivilps@yahoo.com.br)

# NOÇÕES GERAIS E ÁREAS DE ATUAÇÃO DA CONTROLADORIA

**RESUMO.** Neste artigo apresentamos o conceito de controladoria, assim como algumas de suas ferramentas, identificando os possíveis resultados da sua implantação para as empresas. Para isso, acompanha o desenvolvimento do tema através da evolução histórica, ressaltando o posicionamento de alguns autores sobre o conceito, as funções, o papel da controladoria em conjunto com o planejamento estratégico, desde a base para a sua concepção até a análise do ambiente interno e externo das entidades, e citando algumas ferramentas. Destacamos ainda a relação da controladoria com o significado de controle e controles internos, seus significados e funções.

Palavras –chave: controladoria, controles, planejamento estratégico, ferramentas,

## 1 - INTRODUÇÃO

A informação, nos tempos atuais, é uma das mercadorias mais valiosas de que uma empresa pode se valer. Por isso o mercado exige exatidão e transparência nas informações fornecidas.

Os investidores precisam conhecer as empresas nas quais estão aplicando seus recursos. Também nas instituições financeiras, a informação a respeito da saúde das empresas constitui dado importante para a tomada de decisão no que se refere à liberação de crédito. A sociedade pede um retorno da ação das entidades, muitas vezes através da cobrança do governo.

Os funcionários das empresas, seus usuários internos, também têm interesse em acompanhar as informações a respeito da empresa na qual exercem suas atividades.

Assim, a informação precisa ser confiável, segura. Essa confiança é assegurada no momento em que a empresa comprova a clareza das informações, a veracidade das fontes e a integridade dos processos, principalmente.

Garantir a idoneidade dessa informação é uma das funções da controladoria.

Quando se ouve falar em controladoria, imediatamente a idéia que vem a mente é de controle, pura e simplesmente.

O controle está presente em muitos momentos e tarefas do nosso dia-dia, principalmente nas empresas. A principal justificativa para que o controle seja efetivo é a de que não existe avaliação sem controle, ou seja, se não for possível controlar, então não será possível avaliar.

Dessa forma, qualquer ação a ser implementada em uma entidade precisa de um acompanhamento para saber se está em consonância com a missão.

O controle caracteriza-se como uma atividade que mede, avalia e indica, caso seja necessário, a correção dos rumos buscando atingir os objetivos e dos planos de negócio.

Por esse motivo, esse trabalho tem como objetivo, explicar o conceito de controladoria, identificando as principais ferramentas e procedimentos empregados, mostrando outras atividades e áreas de atuação nas quais a controladoria pode contribuir.

## **2 - MÉTODO**

O método utilizado será a pesquisa bibliográfica, buscando identificar o conceito de Controladoria através de vários autores.

Cervo e Bervian (1983) definem a pesquisa bibliográfica como a que explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos, podendo ser realizada independentemente, ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental, ambos os casos buscando conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes sobre um determinado assunto, tema ou problema.

### **3 - CONTROLADORIA – CONCEITOS E OBJETIVOS**

#### **3.1 - CONCEITOS**

Segundo Mosimann, (1999, p.99), a controladoria pode ser conceituada como o conjunto de princípios e métodos oriundos dos conhecimentos das ciências da administração, economia, psicologia, estatística e principalmente da contabilidade, que se ocupam da gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para a eficácia.

A Controladoria reúne um conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da administração, da análise de sistemas, da ciência econômica, da psicologia, da estatística, da matemática, sobretudo a financeira, e principalmente da contabilidade. Princípios e métodos esses que se preocupam com a gestão econômica das empresas, com fins lucrativos ou da efetividade das entidades sem fins lucrativos, com a finalidade de orientá-las para a eficácia.

Koliver (2005, p. 14), ressalta que a definição constante da clássica obra de Mosimann, Alves e Fisch, em 1993, já deixava clara a existência de duas grandes possibilidades mutuamente excludentes por representarem categorias lógicas diversas.

Os autores definiam a controladoria como um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica que podia ser visualizada sob dois enfoques:

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

Na primeira hipótese, a controladoria representa, pois, um setor da empresa, com funções definidas, integrado na sua estrutura.

Noutras palavras, é parte de um organograma funcional, o qual, como é normal, obedece a determinados princípios ou diretivas. Já na segunda conceituação configura, conforme declarado, área de conhecimento humano. Curiosamente, os autores em causa não lhe conferem autonomia, porquanto afirmam sua fundamentação epistemológica em outras ciências, o que significa silogisticamente, que a controladoria não é uma ciência, pois todas as ciências devem ter, pelo menos, objeto e objetivos próprios.

O profissional responsável pela área de controladoria é o *controler*.

De acordo com Nakagawa, 1993 (apud Koliver, 2005, p. 16), *o controler* desempenha sua função organizando e reportando dados relevantes, exercendo influência para induzir os tomadores de decisão a decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da organização.

É importante salientar que o *controler* exerce influência na organização à medida que subsidia os gestores na busca da eficácia da organização.

### **3.2 - MISSÃO DA CONTROLADORIA**

A Controladoria, diante da evolução das atividades econômicas dos últimos anos, ficou com a missão de fornecer informações precisas e oportunas para a tomada de decisão dos gestores (Buren, Schilindwein e Pasqual, 2007, p. 23).

Figueiredo e Caggiano (1997, p.26) destacam que a missão da controladoria é zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global.

Buren, Schilindwein e Pasqual (2007, p. 23), destacam que, para Padovese (2004), a missão da controladoria é servir de base ao processo de gestão empresarial por intermédio de seu sistema de informação que é sistema de apoio à gestão. Segundo o autor, cabe à controladoria o processo de assegurar a eficácia da empresa por meio do controle das operações e seus resultados planejados.

Mosimann e Fisch (1999, p. 89) afirmam que a controladoria, assim como todas as áreas de responsabilidade de uma empresa, deve esforçar-se para garantir o cumprimento da missão, nesse sentido, consiste em coordenar os esforços para conseguir um resultado global sinérgico, isto é, superior a soma dos resultados de cada área.

### **3.3 – A EVOLUÇÃO CONTÁBIL E O SURGIMENTO DA CONTROLADORIA**

Os pressupostos do controle, segundo Lunkes e Schnorrenberger (2009, p. 2), tácitos ou explícitos, são inerentes à própria existência humana e com ela evoluem. Estudos indicam que ensaios de procedimentos contábeis já ocorriam quando os homens das cavernas precisavam prever a necessidade de comida para os longos invernos, bem como quando contavam suas ovelhas e avaliavam a evolução dos seus rebanhos.

Assim, desenvolviam-se práticas de planejamento, mensuração e controle, que hoje nos parecem muito rudimentares, mas que, naquele contexto, representavam contribuições e avanços para os usuários, tais como aprimoramento das informações, conhecimento e controle sobre a estrutura patrimonial, preocupação que até hoje constitui um dos pilares da controladoria.

Embora ainda haja fortes críticas quanto a se relacionar controladoria a controles, Horváth, 2006, (apud, Lunkes e Schnorrenberger 2009, p. 9), defende que usar controle e controladoria como sinônimos é algo impensável.

Ao tentar derivar da palavra controle a definição do que seria controladoria, começam as confusões. Embora não faça muito sentido à luz do que é defendido para a área. Entretanto há indícios que ela efetivamente derivou da ênfase de controles, porém evoluiu para uma abrangência maior e mais estratégica.

Por isso Horváth (2006), (apud, Lunkes e Schnorrenberger 2009, p. 9) coloca que controle é bom, mas controladoria é melhor.

Os estudos de De Rochi (2007) apontam que os primeiros registros de utilização das práticas de controladoria estão relacionados à civilização egípcia e remontam ao ano de 2.000 a.C. Para o autor, a primeira constatação histórica do uso de controles internos reporta-se aos conceitos utilizados por um tesoureiro egípcio, encarregado da verificação dos estoques de cereais armazenados nos silos administrados pelo faraó.

Conforme os estudos de Jackson (1949) a controladoria surgiu nas empresas americanas na segunda metade do século XIX para atender às áreas de secretaria e tesouraria. Para o autor, este aumento foi decorrente do crescimento das empresas, da complexidade tributária e da estrutura de financiamento, impulsionada pela Revolução Industrial, o que

impactou positivamente o fluxo de informações econômicas e financeiras das corporações. Como exemplo são citadas as empresas do setor ferroviário.

No Brasil, não há uma data precisa para o surgimento do termo controladoria, conforme Lunkes e Schnorrenberger (2009, p.7). No entanto, registros indicam que ele deve-se mais especificamente à chegada das grandes corporações internacionais ao país. No entanto, a função de *controler* já existia anteriormente, provavelmente não com esse nome.

Trabalhos mostram que já a partir da década de 60 circulavam na imprensa brasileira, anúncios solicitando profissionais para exercer a função de *controler* ou de *assistant controler*. Entre os requisitos constavam ser brasileiro nato ou naturalizado, formação básica em contabilidade ou economia (preferencialmente), ter conhecimento dos princípios contábeis americanos e legislação tributária brasileira.

#### Síntese dos marcos históricos da controladoria:

Fonte: adaptação de Lunkes e Schnorrenberger (2009), p. 8

Inspeção e apontamento sobre a entrada e saída de dinheiro e bens	---	A controladoria já existia no Antigo Egito.
	1292	O termo controller já é utilizado. Sua provável origem do atim medieval <i>contra rolatus</i>
	1400	O título de <i>comptroller</i> já era utilizado em cargos da English Royal Household
Cuidar do equilíbrio entre o orçamento e o destino dos gastos públicos	1778	O congresso dos EUA institui o cargo de Contropller
	1789	O Departamento da Tesouraria estabelece a função de <i>comptroller</i>
	1866	O governo inglês criou os Escritórios de Controladoria e Auditoria Geral
As responsabilidades do comptroller são principalmente financeiras e dizem respeito a bonds, ações e securitues da companhia	1855	A Ferrovia Pensilvania é a primeira empresa a instituir o cargo de comptroller
	1892	A General Eletric Company é a primeira empresa a instituir a posição de <i>controller</i>
	1931	Criação do Controller Institute of America
Controladoria coordena os planejamentos estratégico, tático e operacional, atua no controle e sistema de informações	1962	Mudança para Financial Executives Institute
	1970	Início das pesquisas sobre o Gecon com o Prof. Armando Catelli
	2009	Grave crise econômico-financeira cjoloca em xeque os procedimentos de controle e gestão de viagens

É fácil perceber que ao longo do tempo houve uma ampliação do campo de interação e atuação do *controler*, deixando de ser um mero controlador de estoques e passando a ter papel

central na concepção e estabelecimento de definições de diversas naturezas, inclusive estratégicas.

### **3.4 - FUNÇÕES DA CONTROLADORIA:**

A determinação exata das funções da controladoria é uma tarefa quase impossível, ainda assim, a controladoria pode ser considerada uma evolução da contabilidade se considerarmos a organização da demanda de informações a fim de facilitar a tomada de decisão na organização.

A evolução dos processos transacionais e as mudanças o ambiente de negócios percebidos nos últimos anos impactaram diretamente na função de controladoria.

No passado, a controladoria detinha-se ao processamento de um grande volume de transações, na cobrança de clientes e no pagamento de fornecedores, responsabilidade pela criação de controles das contas a receber e a pagar, gerando a necessidade de um contínuo acompanhamento de níveis de débito e crédito e de todas as suas movimentações.

No presente, o campo de atuação se torna mais abrangente, englobando também controle de ativos, tais quais: dinheiro, estoques e ativo imobilizado.

Segundo Moura e Beuren, 2000, (apud Buren, Schilindwein e Pasqual, 2007, p. 2) a controladoria é uma unidade de suporte administrativo ao processo de gestão empresarial e age também como gestora do sistema de informações como provedora de suporte informacional a gestão empresarial.

Como área administrativa a controladoria auxilia no processo de gestão oferecendo as informações de suporte à tomada de decisão, sendo, assim, seu papel mais amplo do que apenas o controle das operações.

A importância da controladoria dentro das organizações, no gerenciamento das informações que influenciam o processo de gestão das organizações, o que contribui para atingir os objetivos propostos, fica visível no exposto.

De acordo com Buren, Schilindwein e Pasqual, 2007, p. 2, segundo Cavalcanti (2001), a controladoria auxilia os gestores a planejar as atividades da organização por meio de quatro

funções especiais:

- a) Planejamento: gerenciar o processo de identificação do que há para fazer, qual o prazo para execução e de que maneira deve ser feito. Esse processo é dinâmico, uma vez que busca evidenciar os recursos disponíveis e necessários para a empresa enfrentar a concorrência;
- b) Organização: buscar identificar profissionais qualificados, tecnologias e instalações a fim de que a controladoria possa cumprir o seu papel de forma efetiva;
- c) Direção: assegurar a sinergia entre os recursos humanos, financeiros, materiais e tecnológicos, objetivando o cumprimento da missão e visão de futuro da empresa;
- d) Avaliação: desenvolver um sistema de mensuração dos objetivos e metas estabelecidos pela empresa com o intuito de interpretar os resultados alcançados pela empresa, a fim de que se possam definir tendências e inter-relações entre as variáveis que estão afetando, de forma positiva ou negativa, os negócios da empresa.

### **3.5 - FUNDAMENTOS PARA IMPLEMENTAÇÃO DA CONTROLADORIA**

A ampliação do campo de atuação da Controladoria levou a uma maior necessidade da existência de um alinhamento entre todos os esforços a serem empreendidos na organização.

Mintzberg (1995), (apud Lunkes e Schonorrenberger, 2009, p.35 ), defende que toda atividade humana organizada dá origem a duas exigências fundamentais e opostas: a divisão do trabalho em várias tarefas a serem executadas e a coordenação dessas tarefas para obter os resultados esperados.

A divisão do trabalho leva a problemas de interdependência entre as áreas de ação e de tomada de decisão. Surge, então, a necessidade de coordenação.

Segundo Küpper (2005), (apud Lunkes e Schonorrenberger, 2009, p.35 ) quando se observa a formulação do problema específico da controladoria na coordenação do sistema de gestão, as interdependências representam o objeto central de uma possível teoria.

A controladoria facilita a interação na organização por meio da coordenação.

Entre as funções básicas destacam-se as que têm necessidade de coordenação entre as unidades de responsabilidade, como as relacionadas a gestão e elementos organizatórios que apresentam relação de causa-efeito sobre o resultado da organização, ou sejam, necessitam de visão sistêmica por ultrapassarem áreas específicas.

É possível citar as funções de planejamento, controle, sistema de informações, gestão de pessoal e organizacional. Essas funções demandam coordenação ampla, pois suas relações de causa-efeito ultrapassam as meras áreas de responsabilidade.

Assim, a controladoria atua em problemas básicos de gestão, relacionados à organização, abrangendo suas tarefas e atividades, representando um aspecto organizatório, facilitador da interação entre as áreas da organização.

Uma vez identificados os focos de atenção que a Controladoria deverá ter com relação à operacionalização dos controles, é fundamental que, de forma complementar, seja dada atenção ao volume de controles estabelecidos em uma entidade. Isso se deve ao fato de que não adianta criar um número excessivo de controles sobre todos os processos operacionais das entidades. Os controles devem estar focados nas atividades chaves para o sucesso da entidade, ou seja, em atividades em que o risco é baixo e a possibilidade de perda existe, o impacto será pequeno para a operação da entidade, portanto não será necessário um volume muito grande de controles.

Entretanto, em atividades de alto risco e chaves para o sucesso do negócio, deverão ser suficientes para amenizar as possíveis perdas até um nível aceitável pela entidade.

Embora o *controller* seja o principal responsável pela constituição dos controles, todos os demais *players* envolvidos no processo decisório terão responsabilidade pela sua efetividade.

## **4. – CONTROLE**

### **4.1 - DEFINIÇÃO**

Como já foi dito anteriormente, o controle caracteriza-se como uma atividade que

mede, avalia e indica, caso seja necessário, a correção dos rumos buscando atingir os objetivos e dos planos de negócio.

Os controles de gestão necessariamente devem criar mecanismos de análise que estejam fundamentados em padrões para posterior comparação.

Nessa fase do processo de gestão, o *controller*, participa diretamente gerando as informações necessárias para que o controle possa ser exercido de forma eficaz.

Assim, o *controller* será o responsável pela criação dos sistemas de controle de todos os departamentos de uma entidade, especialmente considerando que toda entidade precisa ter um processo contínuo de avaliação de seu desempenho, ou seja, a avaliação de desempenho, não pode ser algo isolado, deve ser um processo contínuo e concomitante com as decisões.

A principal justificativa para que o controle seja efetivo é a de que não existe avaliação sem controle, ou seja, se não for possível controlar, então não será possível avaliar. Dessa forma, qualquer ação implementada em uma entidade precisa de um acompanhamento para saber se está em consonância com a missão.

Segundo Nascimento, Bianchi e Soares Terra (2007, p. 11), as empresas procuram subsídios na área de controladoria para se tornar competitivas e organizadas. Competitivas no sentido de que faz parte da missão dessa área fornecer aos gestores informações precisas para subsidiar o processo decisório (Tung, 1993, apud Nascimento, Bianchi e Soares Terra, 2007, p. 11), além de organizadas, por ela também se atribui a responsabilidade de estabelecer, implementar e monitorar o sistema de controles internos necessários para a salvaguarda de ativos e para a manutenção da integridade dos registros contábeis.

A essência da palavra controle é ampla, e para melhor entendê-la deve ser examinada sob a perspectiva das dimensões em que ela é constituída, caracterizadas pelos níveis de importância que os controles têm para o processo de formação de resultados econômicos e para a transparência administrativa quanto aos meios utilizados para a sua obtenção.

Para Nascimento, Bianchi e Soares Terra (2007, p. 12), as dimensões dos controles internos podem ser classificadas da seguinte forma:

a) Operacional: sinergia dos meios colocados à disposição dos administradores para o contínuo acompanhamento do comportamento da organização frente às mudanças ambientais, e para instrumentalizá-los no processo de decisões requeridas para os ajustes das atividades operacionais às condições observadas, reorientando-as, quando necessário, para a

preservação dos objetivos traçados pela empresa.

O controle operacional segundo Nascimento *et al* (2007), é importante na redução de conflitos porque permite estabelecer o que se espera do gestor, criando um ponto de referência para a alta administração entender se o gestor é eficaz no manuseio dos recursos. No entanto, essa etapa depende de informações acuradas, tempestivas e integradas;

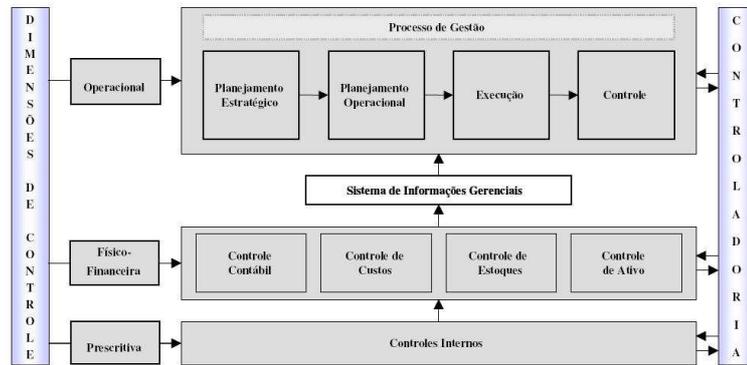
b) Físico-financeira: é voltada para o registro e o controle de todos os eventos que tenham repercussão econômica para a organização. Permite obter explicações detalhadas sobre qualquer dado ou fato que justifique o resultado econômico decorrente do uso de um determinado recurso da empresa. Supre as atividades operacionais com o nível de informação necessário para a irrigação da ação decisional através de informações oportunas, completas e precisas que levam à reflexão necessária para a obtenção de resultados otimizados.

O registro de cada transação econômica realizada na empresa é a principal característica da dimensão físico-financeira. É composta de sistemas de controle, cujas funções vão além do simples armazenamento de dados, são as fontes das informações que permitem o rastreamento dos consumos dos recursos usados na operação e dos resultados decorrentes e, também, o suprimento dos gestores com as informações necessárias para o processo decisório.

Os sistemas desta dimensão são alimentados pela ação humana, o que não permite afirmar que sejam infalíveis. Falhas na sua alimentação e manutenção ou erros intencionais podem comprometer a qualidade das informações que geram.

c) Prescritiva: esta dimensão vem assegurar a integridade e confiabilidade às informações que compõem o banco de dados armazenados pelos componentes da dimensão físico-financeira. Diz respeito ao conjunto de normas de procedimentos e de controles internos formais, estabelecido com o propósito de padronizar o comportamento administrativo em todos os seus níveis, buscando proporcionar meios seguros de acompanhamento das ações dos membros organizacionais, possibilitando o rastreamento de cada transação ocorrida na empresa que envolva tanto o consumo como o manuseio de seus ativos.

## Visão Dimensional do Controle Organizacional Fonte: Nascimento, Bianchi e Soares Terra (2007)



Segundo Mosimann e Fisch (1999), Oliveira (1994), Atkinson et al. (2000), o controle pode ser dividido da seguinte forma:

a) Pré-controle (ou controle antecedente) – prévio, preliminar ou preventivo, refere-se às atividades de controle e avaliação efetuadas antes da ocorrência do evento ou fato que se pretende controlar. Seu propósito maior consiste em prevenir ou impedir a ocorrência de eventos indesejáveis;

b) Controle concomitante (ou atual, corrente ou em tempo real) – refere-se às atividades de controle e avaliação efetuadas simultaneamente com a ocorrência do evento ou fato que se pretende controlar. Com isso, procura-se identificar e ajustar os desvios de desempenho ainda em curso, a fim de alcançar um objetivo;

c) Pós controle (ou subsequente, reativo ou corretivo) – refere-se às atividades de controle e avaliação efetuadas após a ocorrência do evento ou fato que se pretende controlar.

Besta (apud, SCHMIDT, 2000) classificou as funções de controle de acordo com o momento em que, com referência aos fatos administrativos, se efetuam e de acordo com sua natureza. De acordo com o momento em que se efetuam, as funções de controle podem ser:

a) Antecedentes - estatutos; contratos sociais; regulamentos; atas; todo tipo de documento que regule o funcionamento da entidade;

b) Concomitantes - cartões, medidores, apontamentos, etc;

c) Subseqüentes - registros contábeis dos fatos administrativos, prestação de contas, balanços, exame de tais prestações e sua aprovação ou rejeição.

O controler deve estar envolvido diretamente em todos os estágios da função de controle, que vai desde a análise do sistema de informações à identificação de problemas e implementação de mudanças, finalizando nos relatórios de controle que registram os resultados das alterações efetuadas.

Conforme a figura a seguir, o processo de controle abrange várias áreas da empresa, envolve várias pessoas, embora traga à lembrança mais fortemente o vínculo com a Contabilidade.

O mais correto seria pensar os controles internos em todo o processo, desde o planejamento até a execução.

### Processo Formal de Controle

Fonte: Antony e Govindarajan (2002, p. 148)



Percebe-se, nesse processo formal de controle, o impacto dos controles formais antecedentes na operacionalização das atividades da entidade, pois ele age diretamente nas atividades a serem desempenhadas pelas unidades.

Conforme Anthony e Govindarajan (2002), as entidades fundamentam suas atividades em estratégias, que deverão ser convertidas em planos operacionais, que deverão por sua vez, fundamentar individualmente as metas, receitas e despesas dos centros de responsabilidades.

Esses centros devem obedecer a uma grande quantidade de regulamentos e orientam-se por suas informações.

Os resultados alcançados por suas operações devem ser relatados e avaliados com base

nos planos previamente definidos. Os resultados satisfatórios devem gerar benefícios para os colaboradores, ao passo que os resultados negativos deverão gerar ações corretivas, ou a revisão dos planos.

A função de controle caracteriza-se pela vigilância das tarefas determinadas para cada pessoa. É preciso que as pessoas sejam vigiadas e estimuladas enquanto executam as tarefas ou imediatamente depois.

Esta função também examina os fatos em seu aspecto jurídico e econômico, ou seja, confrontando o que foi feito com o que deveria ter sido feito. Os instrumentos deste controle são os documentos referentes: registros contábeis dos fatos administrativos, as prestações de conta, os balanços, o exame de tais prestações e sua aprovação ou rejeição.

Desse modo, um *controller* deve estar envolvido diretamente em todos os estágios da função do controle, que vai desde a análise de sistemas de inforções à identificação de problemas e implementação de mudanças, finalizando nos relatórios de controle que registram os resultados das alterações efetuadas.

## **4.2 - CONTROLES INTERNOS**

De acordo com a FASB (Financial Accounting Standards Board), controle interno consiste num conjunto de políticas e procedimentos que são desenvolvidos e operacionalizados para garantir razoável certeza acerca da confiança que pode ser depositada nas demonstrações financeiras e nos seus processos correlatos, bem como na correta apresentação daquelas demonstrações financeiras, garantindo que foram preparadas de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos e que incluem políticas e procedimentos de manutenção dos registros contábeis, aprovações em níveis adequados e salvaguarda de ativos.

Segundo o COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) os controles internos asseguram o atingimento dos objetivos, de maneira correta e tempestiva, com a mínima utilização de recursos.

A gestão de uma organização, segundo Schmidt (2000), compreende três séries de esforços, ou seja: a gestão propriamente dita, a direção e a verificação ou controle.

- a) Gestão: representa uma série de esforços e cuidados que se inclinam ao fim mencionado;
- b) Direção: o trabalho econômico se informa, disciplina ou governa de modo que todos os esforços possam convergir, com a maior eficácia, para o fim particular e geral da entidade;
- c) Verificação ou controle: todo o trabalho se revela e é estudado em suas causas e em seus efeitos, a fim de dirigir com fundado conhecimento e ser freado e regulado de maneira que haja de proceder em tudo, nas formas consideradas mais vantajosas e como tal preferidas.

Buscando a melhor identificação dos parâmetros que a Controladoria deverá considerar para a construção de proteções para as entidades, podem-se classificar os controles em dois grupos:

- a) Controles internos Contábeis - com os seguintes objetivos:

- fidelidade da informação em relação aos dados;
- segurança física;
- segurança lógica;
- confidencialidade (privacy);
- obediência à legislação em vigor.

- b) Controles internos Administrativos – buscam:

- eficácia;
- eficiência;
- obediência às diretrizes da alta administração

Conforme Schmidt, Santos e Arima (2006), em 1949, o Instituto Americano dos Contadores Públicos Certificados, definiu o controle interno como sendo o plano de organização e todos os métodos e medidas coordenados, aplicados em uma entidade, a fim de proteger seus bens, conferir a exatidão e a fidelidade de seus dados contábeis, promover a eficiência e estimular a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas pela gestão.

O Committee of Sponsoring Organizations Of Treadway Commission (COSO) definiu controle interno como sendo um processo efetuado pela diretoria de uma instituição, seus

gerentes e demais colaboradores, concebido para prover razoável segurança no sentido de que seus objetivos sejam atingidos em três diferentes categorias:

- a) Eficácia e Eficiência das Operações;
- b) Confiabilidade dos reportes financeiros;
- c) Conformidade com leis e regulamentos;

Alguns exemplos de retorno que a empresa pode ter a partir da implementação e acompanhamento dos controles internos:

- a) Reconciliações;
- b) Avaliação;
- c) Proteção física dos bens;
- d) Conferência da exatidão e da fidelidade dos dados contábeis;
- e) Promoção da eficiência operacional;
- f) Estímulo à obediência das diretrizes administrativas estabelecidas;
- g) Implantação de projetos de Governança Corporativa.

## **5 – A CONTROLADORIA NA ESTRATÉGIA**

### **5.1 - PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO E CONTROLADORIA**

Recentemente a controladoria tem se voltado à controladoria estratégica. Desta forma, com base num sistema de informação contábil, os responsáveis pelo planejamento estratégico têm acesso a informações financeiras e não financeiras alinhadas com as estratégias organizacionais e de negócios.

São três as fases de desenvolvimento do processo de planejamento que indicam o direcionamento da controladoria estratégica:

- a) Premissas: desenvolve a descrição precisa da finalidade socioeconômica e

fundamental da empresa, fase em que a empresa busca identificar a sua razão de ser;

b) Planejamento: se divide em estratégico, de médio prazo e de curto prazo;

c) Implementação e revisão: compreende duas fases, a organização para a implementação dos planos e a revisão e avaliação dos planos.

A controladoria, dentro das organizações, deve dar suporte a todas as etapas do processo de gestão, levando em consideração todas as influências internas e também as influências externas. O monitoramento e controle dessas influências são meio de alcançar os objetivos estabelecidos pela organização.

## **5.2 - FUNDAMENTOS PARA DESENVOLVER O PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO**

O processo de desenvolvimento do plano estratégico começa com a análise dos aspectos filosóficos que servem de guia de todo o processo: crenças, valores, missão, propósitos e princípios.

Crenças são, de acordo com Mosimann e Fisch (1999), as convicções daquilo que a organização acredita que seja o melhor pra seu próprio desenvolvimento.

Segundo Tavares (2000), as crenças são importantes componentes do estado mental, por influenciar o significado do comportamento das pessoas que dela compartilham.

Mosimann e Fisch (apud Lunkes e Schnorrenberger, 2009), definem valores como sendo as apreciações subjetivas que revelam as preferências das pessoas de acordo com suas tendências e influências sociais. Foram identificados três tipos de valores, conforme Wentstop e Myrmel (2006): criados, protegidos e centrais.

Lunkes e Schnorrenberger, 2009, p. 48 e 49:

“Os valores criados são os valores dos *stakeholders*, ou seja, aqueles resultantes das interações da organização com o ambiente em que atua. São eles que tornam uma organização diferente das outras.

Já os valores que não podem ser infringidos, uma vez que versam sobre os direitos básicos dos colaboradores, além de determinar padrões éticos e morais, são chamados de valores protegidos. Podem-se citar como exemplo os valores referentes

à saúde, segurança e ética, etc.

Por fim, as organizações possuem os valores centrais, os quais são responsáveis pelas diretrizes comportamentais, de caráter e de atitudes. Estes podem ser transmitidos pelo código de ética e conduta da organização.”

Os propósitos caracterizam, segundo Arantes (1994), o conjunto de necessidades sociais que a organização se dispõe a atender, como pretende suprir as necessidades apresentadas pela sociedade.

Os princípios servem como um código de conduta definindo as características fundamentais de uma organização. Apresentam a maneira de pensar e agir da organização. Tavares (2000) descreve que os princípios podem ser entendidos como regras ou códigos de conduta segundo os quais as pessoas governariam suas ações em sua vida social e profissional.

Para Pearce (1982), de acordo com Lunkes e Schnorrenberger, 2009, a missão deve ser uma declaração abrangente e ao mesmo tempo duradoura do seu propósito, servindo para distinguir um negócio, mesmo sendo de ramo de atividade similar e identificar o escopo das operações em termos de produto e mercado. Revela a imagem que a organização procura passar, seu conceito próprio e a sua área de atuação, tentando satisfazer as necessidades de seus consumidores. Descreve seu produto, seu mercado e a sua tecnologia de modo a refletir seus valores e prioridades que embasam suas decisões estratégicas.

Para Pearce (apud, Lunkes e Schnorrenberger, 2009, p. 49), os elementos básicos para uma missão são:

- tipo básico de produto ou serviço oferecido;
- os mercados primários ou grupo de consumidores que serão beneficiados com os produtos ou serviços vendidos;
- a tecnologia que será utilizada na produção ou entrega do produto ou serviço;
- a preocupação com a sobrevivência através do crescimento e da lucratividade;
- a filosofia empresarial;
- a imagem pública desejada;
- o conceito próprio da organização transmitido para os parceiros do negócio.

O passo inicial do planejamento estratégico se dá através da missão. É ela que vai nortear a definição de todo o planejamento estratégico organizacional.

Assim, a missão de uma empresa é um objetivo permanente capaz de orientar a definição de outros objetivos mais específicos, conforme ressaltado por Pereira (1999).

Lunkes e Schnorrenberger, 2009, p.50:

“a controladoria pode atuar na coordenação da identificação, definição, priorização e comunicação dos elementos relacionados aos aspectos filosóficos”.

Após identificados e analisados os aspectos filosóficos descritos anteriormente, a elaboração do planejamento estratégico propriamente dito, começa com o diagnóstico da visão, que inclui o cenário de atuação, uma vez que indica o que a organização quer ser no futuro.

Já o diagnóstico do ambiente inclui a análise externa, que envolve a identificação das oportunidades e ameaças relacionadas ao ambiente externo, como variáveis macroeconômicas, mercado, clientes e concorrentes, entre outros, e também a análise interna, que envolve a identificação dos pontos fortes e fracos da própria organização.

#### Síntese do Processo de Desenvolvimento do Planejamento Estratégico

Fonte: Lunkes e Schnorrenberger, 2009, p.51



É importante ressaltar que como o planejamento estratégico é uma resultante de análises das oportunidades e ameaças (análise externa), pontos fortes e fracos (análise interna), ele constitui-se num processo que depende da capacidade perceptiva e de análise de quem o elabora. Assim, as crenças, valores e experiências vividas fazem parte do processo. Além disso, a criatividade e a divergência de opiniões enriquecem o processo participativo de construção do planejamento.

Neste ponto, Leonard e Straus (2001) afirmam, segundo Lunkes e Schnorrenberger, 2009, que se quisermos uma organização criativa e inovadora, precisamos contratar, promover e trabalhar com quem estejamos pouco à vontade. Corroborando essa linha, Senge (2000) ensina que o fluxo livre de idéias conflitantes é crucial para o pensamento criativo, para a descoberta de novas soluções que nenhum indivíduo teria conseguido isoladamente.

Mitroff (1999) chama atenção para o perigo do pensamento unilateral, dizendo que se uma organização consiste principalmente em pessoas com um único tipo de personalidade, os problemas tenderão a ser vistos de uma única forma, proporcionando o solo fértil para a resolução dos problemas errados, pondo em risco a própria existência da organização.

### **5.3 - GESTÃO DE RISCOS:**

Para Gherman (2005), controles internos são mecanismos de gestão que devem permear as operações e atividades críticas de forma ampla, gerenciada e eficaz, e devem ser adaptáveis às necessidades próprias de cada entidade.

No gerenciamento de risco institucional, a Controladoria deverá criar mecanismos de controles internos, objetivando o aumento da segurança das atividades, na busca do crescimento da confiança do mercado em relação à entidade.

A dificuldade em criar sistemas de controles internos estruturados e adequados às necessidades institucionais ensejou, segundo Gherman (2005), na busca de estruturas prontas e flexíveis (*Frameworks* – Sistemas de controles estruturados com elementos de gestão), cuja funcionalidade deve englobar, no mínimo, os seguintes aspectos:

- a) Foco nos objetivos de negócio e missão da instituição;

- b) Gestão de riscos corporativos, notadamente os de natureza operacional;
- c) *Compliance* (conformidade) com as normas oficiais aplicáveis.

Além desses *frameworks*, várias iniciativas para o desenvolvimento de análise de riscos têm sido criadas, proporcionando um novo ambiente de atuação da Controladoria no processo de avaliação de controles internos.

A escolha do *framework* depende do objeto que a entidade busca com a implementação dos controles.

Conforme exposto em Araújo e Luca, (2006, p. 6), os gestores devem possuir mecanismos para se certificarem de que os fatores internos e externos que poderiam afetar a empresa na busca de seus objetivos ou em suas estratégias, sejam identificados e avaliados.

Os mesmos autor, ressalta que a *Federation of European Risk Management Associations – FERMA* (2005) afirma que risco é a probabilidade de um evento vir a acontecer e de suas conseqüências. Diz ainda que “o simples fato de existir atividade, abre a possibilidade de ocorrência de eventos ou situações cujas conseqüências constituem oportunidade para obter vantagens (lado positivo) ou então ameaças ao sucesso (lado negativo)” (FERMA, 2005, p.3).

Para a FERMA (2005, p.3), a gestão de riscos consiste em um:

“processo através dos quais as organizações analisam, metodicamente, os riscos inerentes às respectivas atividades, com o objetivo de atingirem uma vantagem sustentada em cada atividade individual e no conjunto de todas as atividades”. Finalizando, diz que o principal ponto de “uma boa gestão de riscos é a identificação e tratamento dos mesmos”.

Mudança, no mundo dos negócios, é um fator constante. Desta forma, o sistema de controle interno precisa ser capaz de identificar tais mudanças, assim como os gestores devem estar aptos a tomar as decisões necessárias, através de revisões ou ajustes ao plano estabelecido, para responder a tais mudanças identificadas.

A análise de risco deve considerar se os objetivos principais da empresa foram corretamente definidos e divulgados, se a significância e a probabilidade de ocorrência dos

riscos foram consideradas no planejamento e se foram definidas quais seriam as ações tomadas no caso da sua ocorrência.

Também deve ser avaliado se existem instrumentos para antecipar, identificar e reagir sobre as mudanças ambientais que possam vir a ter efeito na empresa, principalmente quanto ao atendimento dos objetivos e metas estabelecidos pela alta administração; se a Controladoria e seu sistema contábil possui mecanismos para identificar qualquer mudança nos princípios contábeis e normas de contabilidade aplicadas, bem como possui instrumentos para relacionar as mudanças ocorridas na indústria da entidade, relacionada principalmente com divulgações obrigatórias e/ou envio de informações a órgãos reguladores.

Segundo Araújo e Luca, (2006, p. 7) neste momento surge a indagação sobre quais são os tipos de riscos que podem afetar as empresas.

Para a FERMA, 2005 (apud , Araújo e Luca, 2006, p.7):

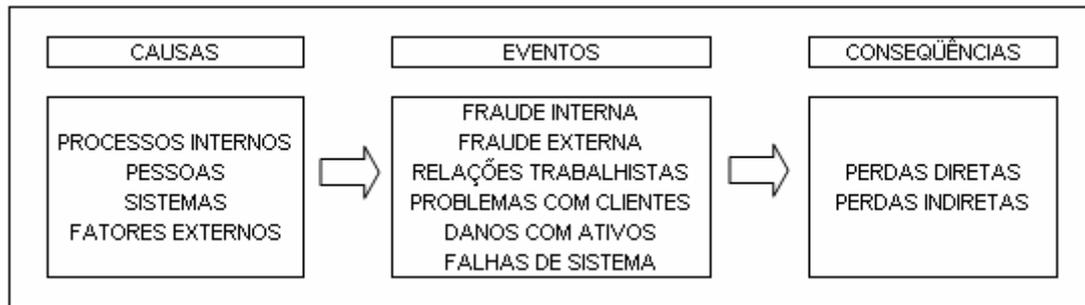
“os riscos podem ser externos (riscos financeiros e riscos estratégicos) ou internos (riscos operacionais) às atividades da empresa.

Pode-se dizer que os riscos financeiros envolvem a capacidade das empresas em liquidar suas obrigações.

Riscos estratégicos relacionam-se com a sobrevivência da empresa e sua capacidade de crescimento, como a concorrência, alterações no ramo de negócios, fusões e aquisições (fatores externos) e desenvolvimento interno, seja da capacidade dos profissionais ou de novos produtos (fatores internos). A possibilidade de que os sistemas, métodos e práticas da empresa não sejam capazes de resistir à falhas humanas ou situações adversas de mercado é definido como risco operacional, o que envolve falhas no sistema de controles internos, identificação e definição de um adequado sistema de recrutamento de pessoal (fatores internos) e o cumprimento de regulamentos (fatores externos)”.

O risco operacional foi definido pelo Comitê da Basileia como sendo aquele referente às perdas associadas às falhas ou inadequações relacionadas aos processos internos, sistemas ou pessoas ou ainda, a eventos externos. Neste contexto, está incluído o risco legal, no entanto, não faz parte o risco de reputação ou de estratégia. (Gaitolli, 2003, p.1).

Assim, é possível esquematizar esses processos e riscos, da seguinte forma:



## 6 - CONCLUSÃO

A informação é gerada através da obtenção dos dados, do trabalho feito sobre esses dados para a geração da informação, da elaboração de relatórios para a divulgação da informação e, finalmente, da divulgação da informação. Assim, fica claro, a informação está no centro do processo administrativo. Tanto gestores quanto demais envolvidos necessitam dessas informações como suporte para tomada de decisão.

O primeiro passo para garantir que o processo que o processo venha a gerar uma informação útil e confiável é o trabalho da controladoria em consonância com o planejamento estratégico da empresa, utilizando-se dele para mapear os possíveis pontos críticos da operação, a fim de garantir que as metas e objetivos traçados pela empresa venham a ser cumpridos.

A conclusão da pesquisa apontou que o controle é inerente ao ser humano, à estrutura social que vivemos. Seja hoje em dia, com os modernos recursos e ferramentas de gestão que estão disponíveis a todas as empresas, ou no passado, retratadas por rudimentares procedimentos de marcação ou de contagem, as atividades humanas já possuíam sistema de controle e avaliação.

Isso vem corroborar a idéia inicial do trabalho: “o que não tem controle não pode ser avaliado”.

O sistema ou método de controle empregado na empresa deve ser aquele traçado pelos gestores, com base no planejamento da entidade, por estar de acordo com a missão e os valores da empresa, a fim de garantir que os resultados esperados sejam alcançados.

## **GENERAL NOTIONS AND ATUATION AREA OF CONTOLLERSHIP**

**ABSTRACT.** In this paper we present the concept of Controllership, so as some of its tools, identifying the possible outcomes of their deployment for enterprises. For this, we follow the development of the theme through the historical evolution, highlighting the positioning of some authors about the concepts, functions, roles of controller in conjunction with strategic planning, from the base for its conception to the analysis of internal and external environment of entities, and citing some tools. We also highlight the relationship of controlling to the meaning of control and internal controls, their meanings and functions.

Keywords – Controllership, controller, strategic planning, tools

## 7 - REFERÊNCIAS

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas, 2020.

ARANTES, Nélio. *Sistemas de gestão empresarial: conceitos permanentes da administração de empresas válidas*. São Paulo: Atlas, 1994.

ARAUJO, Paolo Giuseppe Lima; LUCA, Marcia. *Controladoria e Gerenciamento do Risco Operacional. Um Estudo nas Grandes Empresas do Ceara*. Obtido em <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos62006/222.pdf>>, acessado em 04/12/2010.

BAUREN, Ilse Maria; SCHLINDWEIN, Antonio Carlos e PASQUAL, Dino Luiz. *Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no ENANPAD e no Congresso USP de Controladoria e Contábeis 1002 A 2006*. 03-RCF-45-USP\_A2

CAVALCANTI, M. *Gestão estratégica de negócios: evolução, cenários, diagnósticos e ação*. São Paulo: Pioneira. Thomson Learning, 2001.

DE ROCHI, Carlos A. *Contabilidade comparada: um enfoque nos sistemas de custeamento*. 2007. Tese (Doutorado) – Universidade Federal de Santa Catarina, EPS/UFSC, Florianópolis: ABC, 2005.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P.C. *Controladoria: teoria e prática*. 2<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

GUAITOLLI, Danilo. Risco operacional. 2003, obtido em <<http://listaderiscos.com.br/Ir/fórums/tmasp?m=156648.forumid=18>>, acesso em 13 de outubro de 2005.

JACKSON, Steve; SAWYERS, Roby. *Managerial accounting: a focus on decision making*. Orlando: Harcourt College, 2001.

KOLIVER, Olivio. *A contabilidade e a controladoria, tema atual e de alta relevância para a profissão contábil*. Porto Alegre: CRC-RS. 2005.

LUNKES, Rogério João E SCHONORRENERBERGER, Darci. *Controladoria na Coordenação dos Sistemas de Gestão*. São Paulo, Atlas, 2009.

MOSIMANN, ALVES; FISCH. *Controladoria: seu papel na administração de empresas*. Florianópolis: Ed. Da UFSC, Fundação ESAG, 1993.

MOSIMANN, C. P; FISCH, S. *Controladoria*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MOURA, V. M; BEUREN, J. M. O papel da controladoria como suporte ao processo empresarial. *Revista Brasileira de Contabilidade*, ano XXIX, n.126, Nov-dez.2000

NAKAGAMA, M. *Introdução à controladoria*. São Paulo: Atlas, 1993.

NASCIMENTO, Auster Moreira; BIANCHI, Marcia e TERRA, Paulo Renato Soares. *A Controladoria como um Mecanismo Interno de Governança Corporativa: Evidências de uma Survey Comparativa entre Empresas de Capital Brasileiro e Norte-Americano*. ABCustos Associação Brasileira de Custos – Vol. 2 – nº. 2 – Mai/Ago 2007.

PEARCE, John A. The company mission as a Strategic tool. *Sloan Management*, v.23, no. 3, p 15, Spring 1982.

PADOVEZE, C.L. *Controladoria Básica*. São Paulo: Thomson, 2004.

PEREIRA, Carlos A. Sistema de gestão econômica – GECON. In: *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON*. Armando Catelli (Coord.). São Paulo: Atlas, 1999.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos Santos. *História do Pensamento Contábil*. (Coleção Resumos de Contabilidade; v. 8). São Paulo: Atlas, 2008.

TAVARES, Mauro C. *Gestão estratégica*. São Paulo: Atlas, 2000.