

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**A CONTROLADORIA NOS AMBIENTES
ORGANIZACIONAIS**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Deise Antunes Rambo

**Santa Maria, RS, Brasil
2009.**

A CONTROLADORIA NOS AMBIENTES ORGANIZACIONAIS

por

Deise Antunes Rambo

Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau do título de
Bacharel em Ciências Contábeis

Orientador: Prof. Ms. Gilberto Brondani

**Santa Maria, RS, Brasil
2009**

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Humanas
Curso de Ciências Contábeis**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada, aprova o Trabalho de Conclusão de
Curso

A CONTROLADORIA NOS AMBIENTES ORGANIZACIONAIS

elaborado por
Deise Antunes Rambo

Como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis

COMISSÃO EXAMINADORA:

Prof. Gilberto Brondani (Orientador)

Prof. Sérgio Rossi Madruga

Prof. Sidenei Caldeira

Santa Maria, 09 de julho de 2009.

AGRADECIMENTOS

Agradecer é algo bastante desafiador quando se conta com a ajuda e o apoio de um número tão grande de pessoas, mas de qualquer forma, elencarei os que neste momento me parecem os mais relevantes:

- A Deus e a todos os astros e guias espirituais que me acompanharam nesta caminhada de mais de 6 anos, que considero uma vitória alcançada.
- Aos meus maiores amores que são meus pais maravilhosos, minha irmã essencial e minha avó amada. A eles não apenas agradeço o incentivo e confiança de sempre, como também, dedico este trabalho.
- Ao meu orientador Brondani pela disponibilidade e confiança a mim concedida.
- À Universidade Federal de Santa Maria e a todos os professores e funcionários do curso de Ciências Contábeis, que contribuíram constantemente, através da compreensão e dedicação a mim prestada, em especial aos professores Sélia, Madruga, Tânia e Wanderlei.
- A todos os controllers e empresas que abriram as suas portas para que pudessem contribuir com o presente estudo e para que o mesmo fosse concretizado
- Aos meus queridos amigos Giovani, Odila, Eliane e a minha ex-professora e conselheira, Cristiane, pelas indicações e por terem facilitado o processo de contato com os gestores entrevistados.
- Aos professores e funcionários da contábeis da UFRGS, FAPA e UNIFRA, instituições sem as quais não seria possível a conclusão do curso.
- Aos meus professores da Administração da UFSM pelo incentivo de sempre, em especial, as professoras Lúcia e Vania.
- A minha companheira de artigos e eventos científicos da área de contabilidade, Vivian.
- Ao Grupo Unificado do qual tenho grande orgulho de fazer parte.
- A todos os meus ex-alunos que sempre me inspiraram a aprender.
- Aos meus amigos SBDGianos e as minhas amigas-irmãs Schirlei e Cris, presentes também neste importante momento.

**“O único lugar
que o sucesso vem
antes do trabalho
é no dicionário”
(Einstein)**

RESUMO

Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis
do Centro de Ciências Sociais e Humanas da
Universidade Federal de Santa Maria

AUTORA: DEISE ANTUNES RAMBO

ORIENTADOR: PROF. MS. GILBERTO BRONDANI

Data e Local da Defesa: Santa Maria, 09 julho de 2009.

O presente estudo tem como objetivo principal identificar e analisar as principais percepções acerca do papel atual da controladoria nas organizações e como esta contribuiu para uma melhor eficiência e eficácia organizacional. Para tanto, realizou-se um estudo multicase envolvendo quatro grandes empresas de Porto Alegre e região. A pesquisa, cujo caráter é qualitativo, exploratório e descritivo, utilizou-se de entrevistas semi-estruturadas com os gestores de controladoria (controllers) de cada uma destas empresas, escolhidas intencionalmente como fontes de coletas de dados. A partir das transcrições das entrevistas foi possível, por meio do método de análise de conteúdos, identificar e interpretar as falas dos entrevistados a fim de compreender como se estruturam as áreas em cada uma das quatro empresas em estudo, compreendendo assim, a percepção que os mesmos têm sobre o que seja na prática de fato a controladoria. Além de realizando uma comparação entre estas. Os principais resultados apontam que os departamentos das quatro organizações investigadas encaminham-se para uma atuação estratégica, embora em níveis diferentes de atuação. Cabe ressaltar também que a controladoria vem desempenhando um importante papel, na medida em que está alinhada às estratégias e aos objetivos organizacionais por meio do suprimento de informações relevantes para que a cúpula da organização possa tomar decisões eficazes.

Palavras-chave: controladoria; controller; informações; estratégias.

ABSTRACT

Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis
do Centro de Ciências Sociais e Humanas da
Universidade Federal de Santa Maria

AUTORA: DEISE ANTUNES RAMBO

ORIENTADOR: PROF. MS. GILBERTO BRONDANI

Data e Local da Defesa: Santa Maria, 09 julho de 2009.

This study aims to identify and analyze the main key insights about the current role of control in organizations and how this helped to improve efficiency and organizational effectiveness. Thus, there was a study involving four major companies multicasos of Porto Alegre and region. The survey, whose character is qualitative, exploratory and descriptive, it was used semi-structured interviews with managers of control (controllers) for each of these companies, intentionally chosen as sources for data collection. From the transcripts of the interviews was possible, using the method of content analysis, identify and interpret the words of the interviewees to understand how to structure the areas in each of the four companies under study, including this, the perception that it has what is in fact the practice of control. Besides making and a comparison between them. The main results show that the four departments investigated organizations refer to a strategic role, although at different levels of performance. It is important that the controller has an important role in that is aligned to the strategies and organizational objectives through the provision of information relevant to the summit of the organization can make effective decisions.

Keywords: controller; controlling; information; strategies.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 - Processo de Gestão – visão resumida.....	17
Quadro 2 - Profissionais e empresas investigadas.....	36
Quadro 3 - Comparativo entre empresas K, X, Y e Z.....	81

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
1.1 Objetivos.....	11
1.2 Justificativa.....	11
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	14
2.1 As organizações na sociedade atual.....	14
2.2 O processo de gestão.....	16
2.3 A controladoria.....	18
2.3.1 A evolução histórica e conceitos de controladoria.....	18
2.3.2 Objetivos, funções e papéis assumidos pela controladoria.....	19
2.3.3 As atividades desempenhadas pela área de controladoria.....	22
2.3.4 Controladoria estratégica.....	22
2.3.5 O papel da controladoria no planejamento estratégico.....	24
2.3.6 O papel da controladoria na função de controle.....	30
2.3.7 Papel e perfil do gestor de controladoria.....	31
3 METODOLOGIA.....	34
3.1 Delineamento da pesquisa.....	34
3.2 Estratégia de pesquisa.....	34
3.3 Amostra.....	35
3.4 Coleta dos dados.....	35
3.5 Tratamento, análise e interpretação dos dados.....	35
3.6 Empresas e profissionais investigado.....	36
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	38
4.1 Caso 1: A empresa K.....	38
4.2 Caso 2: A empresa X.....	46
4.3 Caso 3: A empresa Y.....	55
4.4 Caso 4: A empresa Z.....	68

4.5 Comparativo entre empresas K, X, Y e Z.....	81
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	90
5.1 Contribuições do estudo.....	92
5.2 Limitações do estudo.....	92
5.3 Sugestões para futuros estudos.....	92
REFERÊNCIAS.....	93
APÊNDICE A: Roteiro de entrevista.....	100

1 INTRODUÇÃO

Vários foram os fatores que afetaram a origem da controladoria. Um deles foi o aumento quanto ao tamanho e complexidade das organizações, que modificou as necessidades de controle e gerenciamento das mesmas. Outro fator foi a globalização física das empresas que passaram a atuar não mais apenas num âmbito local e nacional, mas passaram a expandir suas produções, operações e serviços para fora de suas fronteiras físicas e a competir com empresas de diversas nacionalidades. Podem-se definir ainda dois fatores para tal surgimento: o crescimento nas relações governamentais com negócios das companhias e o aumento no número de fontes de capital. A controladoria também foi influenciada pela proximidade dos ambientes organizacional, político e econômico, uma vez que numa sociedade globalizada as modificações ambientais tanto externas como internas afetam as empresas, sendo necessário que sejam levadas em consideração no processo de tomada de decisão.

Embora seja impossível uma determinação exata das funções da controladoria, visto que são várias as visões sobre a mesma, percebe-se um avanço na área que passou da responsabilidade de processamento de transações ao controle de ativos. Isso devido à evolução nos processos transacionais e as mudanças no ambiente de negócio que passou a usar a tecnologia como ferramenta imprescindível a atuação estratégica atual. Porém, tal realidade não é evidenciada por todas as empresas, pois aquelas cujas estruturas são menores e menos complexas, o papel da controladoria ainda agrega funções de processamento e muitas vezes, não transcende a esta atividade.

Por não ser muito claro para a pesquisadora o que seja exatamente a controladoria, seu papel e funções na realidade de pequenas e grandes organizações, pode-se dizer que de um modo geral a controladoria busca zelar para que a missão da empresa seja assegurada. Assim, com o intuito de melhor compreender a respeito deste campo ainda não muito explorado pela área contábil, o presente estudo busca responder a seguinte questão de pesquisa: “Qual o papel, funções e desafios da área de controladoria segundo a visão de seus responsáveis?”

1.1 Objetivos

O objetivo geral do presente estudo é identificar e analisar as principais percepções acerca do papel atual da controladoria nas organizações e como esta contribuiu para uma melhor eficiência e eficácia organizacional. Para tanto, foram realizadas entrevistas com diferentes profissionais que atuam no cargo *de* controller de organizações privadas. Por meio da revisão quanto às teorias e da análise das entrevistas realizadas, buscou-se atingir os seguintes objetivos específicos:

- a) identificar as teorias que tratam sobre a controladoria, apresentando suas principais divergências e similaridades;
- b) conhecer e definir o perfil das organizações e profissionais entrevistados;
- c) identificar e analisar o conceito de controladoria, seu papel, funções e principais desafios, de acordo com a visão dos profissionais entrevistados;
- d) realizar um estudo comparativo quanto à percepção dos gerentes de controladoria;
- e) propor um novo conceito para o termo controladoria, a partir dos resultados e análises da pesquisa.

1.2 Justificativa

A abertura dos mercados tem sido a marca registrada dos últimos anos, cujos sinais estão presentes em todos os lugares, interferindo no cotidiano dos cidadãos e das organizações. Nessa nova ordem mundial, as empresas necessitam acompanhar as mudanças para permanecerem nos mercados, pois a concorrência global tem exigido um alto nível de qualidade, produtividade e inovação. Nesse sentido, convém ressaltar os fatores responsáveis pela aceleração do processo de globalização, conforme Vázquez (2002, p.14):

[...] as mudanças nas políticas econômicas e comerciais, que generalizaram a liberalização dos mercados de bens, serviços e fatores; as novas estratégias das empresas multinacionais, que tiram proveito das oportunidades de localização viabilizadas pela integração; e a introdução de inovações nos transportes e nas comunicações, que contribuem para a integração dos mercados e a produção multinacional, reduzindo os custos de produção e das trocas.

A partir deste avanço, o mercado tem sofrido alterações, que embora ofereça oportunidades às organizações, apresenta uma série de riscos, que são não apenas inerentes à

atividade empresarial, como também, resultantes dos diversos fatores externos à organização. Assim, o estabelecimento de estratégias adequadas, as quais avaliam as diretrizes e os planos e direcionam-se aos gestores, são indispensáveis para que se possa alcançar o tão almejado sucesso organizacional. Os fatores chaves de sucesso, os quais possibilitam que a empresa permaneça sustentável e competitiva, devem enfatizar a inovação, a liderança, o forte desenvolvimento dos serviços, a qualidade e o marketing efetivo. Deste modo, evidencia-se a importância da controladoria no processo de gestão empresarial, uma vez que a mesma se configura como uma excelente ferramenta administrativa, na medida em que proporciona credibilidade, tendo como base informações projetadas, elaboradas, mantidas e controladas, direcionando a inteligibilidade nas tomadas de decisões e, conseqüentemente, colaborando para a melhoria em relação à competitividade empresarial.

A empresa vista como organismo sistêmico pode ser definida através de um arranjo de áreas que atuam conjuntamente, a fim de cumprir um objetivo permanente ou uma missão almejada. Neste sentido, cada elemento que compõe o sistema deve possuir uma missão específica, que deve estar integrada com a missão do sistema geral. Todos os recursos processados pela empresa são de natureza econômica, por isso, a missão da controladoria, neste contexto, é a de se responsabilizar pela eficácia econômica da mesma. Assim, a controladoria é a responsável pela sinergia que deve haver entre as áreas, na busca da otimização do resultado econômico global. Como tal resultado é gerado por meio de decisões dos gestores acerca os eventos que deverão ser provocados para o cumprimento da missão, a controladoria tem um papel decisivo para a eficácia do sistema nas fases de planejamento operacional, execução, controle e avaliação no processo de gestão.

Por ser um novo ramo do conhecimento na área da gestão empresarial, diversos são os conceitos dados ao termo controladoria, que muitas vezes são confusos e divergentes, além de se confundirem com o conceito de contabilidade. Desta forma, este estudo é de grande relevância ao campo da contabilidade e ao meio organizacional, pois busca, além de teorias a respeito do tema, investigar a partir de diferentes visões, com os profissionais responsáveis pela controladoria (controllers) empresas de grande porte dos setores industrial e de serviços, como eles definem não apenas o conceito de controladoria, bem como, sua função, papel e desafios na sociedade atual. Em suma, o presente estudo, por meio de uma base teórica, pretende compreender o campo da controladoria através da percepção quanto à vivência prática de seus responsáveis.

Este trabalho é composto de seis capítulos, contando com o inicial. Para que fosse possível uma compreensão das realidades estudadas foi necessário desenvolver um referencial teórico a respeito do tema que é descrito no capítulo 2. A metodologia empregada no desenvolvimento neste estudo, bem como a caracterização das empresas e dos profissionais pesquisados é destacada no capítulo 3. Enquanto que as discussões e as análises dos resultados encontrados são apresentadas no capítulo 4. Por fim, no capítulo 5 apresentam-se as considerações finais do estudo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 As organizações na sociedade atual

O novo século é caracterizado por uma revolução quanto ao desenho das organizações. Tais alterações afetam vários aspectos na vida humana, como na economia, política e no mundo organizacional. Um dos maiores responsáveis por este fenômeno é o processo de globalização. De acordo com Ianni (1993), a globalização refere-se ao estreitamento das relações em escala que aproxima localidades distantes através de acontecimentos que ocorrem a milhões de distância.

Friedman (2005) divide a globalização em três eras, a saber:

- 1ª) Globalização dos países: ocorreu de 1492 a 1800, reduzindo o tamanho do mundo de grande para médio, reduzindo as fronteiras entre os países.
- 2ª) Globalização das empresas: deu-se início por volta de 1800 até 2000 (interrompida pela grande depressão e pelas guerras mundiais que ocorrem), houve diminuição do mundo de médio para pequeno.
- 3ª) Globalização dos indivíduos: a partir do ano 2000, sendo que o mundo está encolhendo de tamanho de pequeno para minúsculo, sendo seu terreno aplanado.

Friedman (2005, p. 59) aborda este processo de achatamento como sendo alta velocidade e trazendo conseqüências de modo direto ou indireto a muitas pessoas do mundo. “Quanto mais rápida e ampla for esta transição para uma nova era, mais dolorosas as rupturas, em oposição a uma transferência organizada de poder dos antigos vencedores para os novos”.

O processo de internacionalização da economia mundial não é novo, este ganhou novas características e um imenso salto em relação à qualidade de tecnologias. Tais mudanças possibilitam a reformulação de estratégias tanto no que tange à produção e distribuição das empresas, como à formação de grandes *networks*, ou seja, redes de relacionamentos e de empresas (DUPAS, 1999).

Corsani (2003) afirma que a passagem do capitalismo industrial deu-se a um novo capitalismo denominado cognitivo. Este pode ser compreendido como uma economia emergente não apenas do conhecimento, mas também uma profunda mutação que afeta a forma como o capital é dotado de valor. Tal valor reside principalmente em dois aspectos: mudança e inovação,

sendo que o sujeito, criador deste tipo de capitalismo, utiliza o cérebro (a mente) como mecanismo específico de produção.

Alves (2000) corrobora com o assunto, apresentando um panorama do processo de reestruturação produtiva que houve no Brasil na década de 80, que tomou impulso na década subsequente que consagrou o toyotismo como um modo de organização da produção cujas normas e dispositivos estão voltados para adequar a produção de mercadorias às determinações do novo regime de acumulação de capital.

Diante desta realidade, encontram-se as organizações que de acordo com Etzioni (1989), são agrupamentos humanos intencionalmente constituídos e reconstruídos, ou seja, um sistema projetado, administrado e operado com o intuito de atingir objetivos específicos. Estas controlam sua natureza e seu destino na medida em que se relacionam com o ambiente externo (político, econômico, demográfico, tecnológico, entre outros). O autor acrescenta ainda algumas características das organizações, a saber:

- a) há divisão de trabalho, poder e responsabilidade de comunicação, que não são casuais ou estabelecidos pela tradição, mas planejados intencionalmente a fim de intensificar a realização de objetivos específicos;
- b) há um ou mais centros de poder que controlam os esforços combinados da organização e os dirigem para seus objetivos. Estes centros objetivam-se a reexaminar continuamente a organização e, quando necessário, reordenam sua estrutura, com a intenção de aumentar sua eficiência;
- c) a substituição de pessoal ocorre na medida em que um colaborador é desligado da organização, uma vez que não desempenha mais satisfatoriamente suas atividades, sendo que estas são designadas a outro melhor capacitado. Além disso, organização pode também redistribuir seu pessoal, por meio de transferências e promoções.

As organizações podem ser públicas ou privadas, com ou sem fins lucrativos. Atkison (2000) explana acerca de determinadas organizações denominadas de empresas. Ao tratar de empresas, expõe que são grupos de pessoas, equipamentos e capital, configurando-se de diversos tamanhos e formas. A empresa é um organismo econômico, que visa à criação de riquezas, transacionando com o mercado fornecedor e o consumidor. Esta ao ser administrada, por uma equipe de gerentes, é mantida através do trabalho de várias pessoas, necessitando assim, de recursos para continuar operante e para visualizar novos horizontes ao seu negócio.

Atualmente, os ambientes de trabalho tanto do setor público, como o privado são caracterizados pela intensa imprevisibilidade, exigindo assim, soluções rápidas e precisas. Neste sentido, há necessidade de aumentar a produtividade e a qualidade, tornando necessária a otimização de recursos que pode ser realizada através de um eficaz processo de gestão.

2.2 O processo de gestão

Para Padoveze (2004), o processo de gestão corresponde ao processo decisório realizado pelas organizações, que resulta em uma transformação (resultado) daquilo que foi ingressado ao sistema. Stoner e Freemann (1985, p.5) conceituam a gestão empresarial como o processo de “planejar, organizar, liderar, e controlar os esforços realizados pelos membros da organização e o uso de todos os outros recursos organizacionais para alcançar os objetivos estabelecidos”. Chiavenato (1994) corrobora afirmando que o termo gerir pode ser entendido como o modo de interpretar os objetivos estabelecidos pela empresa, os quais são transformados em ação empresarial através do planejamento, da organização, da direção e do controle de todas as áreas e níveis hierárquicos, para que a mesma alcance seus objetivos.

O planejamento pode ser dividido em duas fases: planejamento estratégico e planejamento operacional, esta se compondo da fase denominada de programação. Entende-se por planejamento estratégico, o processo inicial de um processo de gestão que contempla a formulação de estratégias empresarias com foco no futuro desejado para a organização. Já no planejamento operacional, realizam-se os planos, objetivos de cunho operacional, além das políticas organizacionais. Inclui a este a programação que busca o replanejamento a curto prazo, adequando-se às alterações do ambiente externo e das necessidades por este geradas. A execução, por sua vez, é a fase do planejamento a qual as coisas realmente concretizam-se, enquanto que a etapa de controle é quando se avalia aquilo que foi planejado e aquilo que foi de fato executado, comparando seus desvios, bem como, identificando as causas e propondo ações corretivas (PADOVEZE, 2004).

Em suma, Padoveze (2004) traduz o processo de gestão as seguintes fases, conforme apresentadas no quadro a seguir:

Fases do Processo	Finalidades	Produto
Planejamento Estratégico	Garantir a missão e a continuidade da empresa	Diretrizes e Políticas Estratégicas
Planejamento Operacional	Otimizar o resultado a médio prazo	Plano Operacional
Programação	Otimizar o resultado a curto prazo	Programa Operacional
Execução	Otimizar o resultado de cada transação	Transação
Controle	Corrigir e ajustar para garantir a otimização	Ação Corretiva

Quadro 1 - Processo de Gestão – visão resumida

Fonte: Padoveze (2004, p. 28).

Na percepção de Hammer (2001), a gestão empresarial sempre foi e continua sendo uma das atividades mais complexas, desafiadoras e incertas dentro do contexto de todos os empreendimentos realizados pelo homem. Desta forma, uma das premissas básicas para um modelo de gestão, é que este seja estruturada, formalizada e capaz de viabilizar o conjunto de diretrizes estratégicas existentes.

Um modelo de gestão, tal como apresentado por Figueiredo e Caggiano (2004), consiste em uma forma de controle, cuja finalidade reside na definição das diretrizes do modo pelo qual os gestores serão avaliados, além dos princípios regidos por parte da entidade. Almeja-se, através deste modelo, que sejam oferecidos parâmetros necessários à orientação da atuação dos gestores, tais como: grau de autonomia, critérios de avaliação de desempenhos, posturas e práticas gerenciais.

O processo de gestão baseia-se no modelo de gestão, assumindo diversas formas na realidade das empresas. Pereira (1999, p.58) entende que “o processo de gestão deve assegurar que a dinâmica das decisões tomadas na empresa conduzam-na efetivamente ao cumprimento de sua missão, garantindo-lhe adaptabilidade e o equilíbrio necessário à sua continuidade”. Guerreiro (1992) enfatiza que esta seqüência inicia-se pelo planejamento estratégico, percorrendo as fases de pré-planejamento (simulações), planejamento e programação do planejamento operacional, pela fase de execução e, finalmente, pela fase do controle gerencial.

Cabe enfatizar na necessidade de que cada empresa tenha seu próprio modelo e processo de gestão, pois o processo deve basear-se no modelo e este, por sua vez, nos princípios e normas determinadas pela alta administração de como a empresa deve ser gerida. Frente a isso, ganha espaço a área de controladoria cujo um dos objetivos é a zelar para que a missão da organização seja seguida.

2.3. A controladoria

2.3.1 A evolução histórica e conceitos de controladoria

A controladoria é um novo ramo de conhecimento na área da gestão empresarial. Sua origem deu-se juntamente com a Revolução Industrial no século XVIII, sendo que alguns dos fatores que influenciaram a sua origem foram: o aumento quanto o tamanho e a complexidade das organizações; a globalização física das empresas; crescimento nas relações governamentais com negócios das companhias; e aumento no número de fontes de capital. O responsável pela controladoria, o controller, surgiu no início do século XX, diante do contexto de evolução administrativa das grandes empresas americanas. Exemplos que ilustram tal realidade são das empresas General Motors e Dupont que em 1921 a área de controladoria já aparecia em seus respectivos organogramas. (CHANDLER, 1962).

A área de controladoria confundiu-se, muitas vezes, com a de contabilidade, Padoveze (2003) argumenta sobre esta relação entre as duas áreas do conhecimento. Para o autor, a ciência contábil consiste em controlar todos os aspectos temporais, ou seja, passado, presente e futuro, e como ciência social estabelece um canal de comunicação entre os entes envolvidos. Sendo que a sua relação com a controladoria é preconizada no momento em que há implantação, desenvolvimento, aplicação e coordenação de todos os mecanismos inerentes à ciência contábil, no contexto interorganizacional. Em suma, o autor afirma que a controladoria é a utilização da ciência contábil em toda a sua plenitude.

Catelli (2001) ressalta que a controladoria enquanto ramo do conhecimento apóia-se na teoria da contabilidade e tem uma visão multidisciplinar, sendo responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de sistemas de informações e modelo de gestão econômica, que supram de forma adequada as necessidades informativas dos gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões eficazes. Quanto se trata das ciências envolvidas no departamento de controladoria há predomínio da contabilidade, porém, como explica Mosimann e Fisch (1999) esta é formada por um conjunto de princípios oriundos da administração, economia, psicologia e estatística.

Definir controladoria é um tanto complexo, pois o termo está no meio contábil há pouco tempo, sendo que inúmeros conceitos são atribuídos à área.

Oliveira, Perez Júnior e Silva (2002, p.13) a definem:

Pode-se entender controladoria como o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de determinada entidade com ou sem finalidades lucrativas.

No entendimento de Mosimann e Fisch (1999), a controladoria é um corpo de doutrinas e de conhecimentos relacionados à gestão econômica. Figueiredo (1995) entende que a controladoria tem por intuito assegurar que as informações relevantes ao processo decisório sejam levadas aos gestores para garantir a eficiência do processo de gestão. A controladoria deve fazer a monitoração dos efeitos da gestão, conforme é evidenciado na seguinte afirmação:

A controladoria, enquanto órgão integrante da estrutura organizacional das empresas é reservado o papel de monitorar os efeitos dos atos da gestão econômica sobre a empresa, atuando no sentido de que os resultados, medidos segundo conceitos econômicos, sejam otimizados. (CARVALHO, 1995, p. 63 *apud* CALIJURI, 2004, p. 40).

Por fim, cabe dizer que a controladoria, enquanto ciência com origem em vários ramos do conhecimento assume que o processo de gestão ideal deve ser estruturado com base na lógica do processo decisório, contemplando as etapas de planejamento, execução, controle e avaliação.

2.3.2 Objetivos, funções e papéis assumidos pela controladoria

Quanto aos objetivos da área de controladoria, Oliveira, Perez Júnior e Silva (2002, p.13) elencam os seguintes:

organizar e reportar dados e informações relevantes para os tomadores de decisão;
manter permanente monitoramento sobre os controles das diversas atividades e do desempenho de outros departamentos;
exercer uma força de influência capaz de influir nas decisões dos gestores das entidades.

Tais objetivos da controladoria reportam ao seu poder de eficiência e eficácia, permitindo com isso, que a área consiga monitorar constantemente o processo de gestão das entidades e assim ter um papel de apoiador no processo decisório dos gestores. Conforme Nakagawa (1993), eficiência refere-se à boa utilização dos recursos (financeiros, materiais e humanos) no que tange às atividades e resultados atingidos, ou seja, ser eficiente é fazer as coisas do modo correto, resolver os problemas, cuidar dos recursos, cumprir seu dever e reduzir custos. Enquanto que a eficácia relaciona-se com a possibilidade das ações do plano de trabalho possibilitar o alcance os

resultados obtidos, ou seja, ser eficaz é fazer as coisas certas, produzir alternativas criativas, otimizar e obter resultados e aumentar o lucro.

No entendimento de Heckert e Wilson (1963 *apud* Beuren, 2002), é atribuído à controladoria duas funções básicas: supervisão da contabilidade geral, da contabilidade de custos, da auditoria, dos impostos, dos seguros e das estatísticas; e aplicação da função contábil para a resolução de problemas administrativos futuros. Considerando o segundo item citado anteriormente, é papel da controladoria usar todas as informações contábeis disponíveis como, por exemplo, o desempenho sazonal da empresa, para ajudar na resolução de problemas futuros que são previstos. Este item deve ser enfatizado já que a supervisão é uma atividade básica da controladoria.

A missão da controladoria é suprir todo o processo de gestão organizacional através do seu sistema de informação que deve dar apoio a mesma. Sendo assim, tal sistema deve ser integrado ao das operações, tanto de planejamento, como de controle e de avaliação de resultados e desempenhos advindos dos gestores das áreas de responsabilidade (PADOVEZE, 2004). Figueiredo e Caggiano (2004, p. 26) resumem a missão da controladoria como “zelar pela continuidade da empresa , assegurando a otimização do resultado organizacional”.

Mosimann e Fisch (1999) defendem como funções da Controladoria, as seguintes:

- a) informação: corresponde aos sistemas contábil-financeiro-gerenciais;
- b) motivação: em relação aos efeitos dos sistemas de controle sobre o comportamento;
- c) coordenação: visa facilitar aos gestores a definição de decisões, bem como, de incorreções que ocorrem na entidade;
- d) avaliação: de fatos, de informações e de relatórios, analisando com isso, os resultados que estes proporcionam;
- e) planejamento: busca auxiliar os gestores no estabelecimento de metas e de objetivos e do controle dos mesmos;
- f) acompanhamento: em relação ao controle de todo o processo de gestão da entidade.

Almeida, Parisi e Pereira (2001) salientam que as funções da controladoria estão interligadas ao conjunto de objetivos diretamente relacionados com a missão da empresa e destacam as seguintes funções:

- a) subsidiar o processo de gestão: ajudar o processo de gestão dando suporte e apoio para projeções e simulações sobre eventos econômicos que possam afetar as decisões dos gestores;
- b) elaborar a avaliação de desempenho: a controladoria elabora a análise de desempenho de todas as áreas, dos gestores, da empresa e da própria área;
- c) apoiar a avaliação de resultado: elaborar a análise de resultado econômico dos produtos e serviços e monitorar e orientar o processo de estabelecimento de padrões;
- d) gerenciar os sistemas de informação: realizar a padronização e harmonização das diversas informações econômicas transmitidas aos gestores;
- e) atender aos agentes do mercado: através da interação com o meio externo, analisar e mensurar o impacto das legislações no resultado econômico da empresa e apoiar os gestores no atendimento aos diversos agentes do mercado.

A controladoria, por se tratar de um departamento, tem sua posição no organograma da empresa. Normalmente, a posição de um departamento no organograma indica a importância do mesmo para a administração. No entanto, Mosimann e Fisch (1999) abordam que vários autores classificam a controladoria como um órgão de *staff*, porque esta presta uma assessoria no controle das áreas da empresa, já que cada gestor controla sua área e se responsabiliza por esta. Há ainda autores que a elevam ao cargo na estrutura de linha devido ao profissional da controladoria tomar decisões quanto à aceitação de planos sob o ponto de vista econômico, permanecendo no nível da diretoria ou cúpula administrativa.

O processo de decisão recebe influência da controladoria por meio das informações advindas do planejamento e controle. Para tanto, exige-se que os sistemas de informações suportem tais decisões. A missão da controladoria define-se portanto, como otimizadora dos resultados econômicos da organização por meio do estabelecimento de um arquétipo de gestão de informações sustentados no modelo de gestão. Diante disso, o papel da área é assessorar a gestão organizacional, propiciando alternativas econômicas e, através de uma perspectiva sistêmica, associar informações e reportá-las a fim de facilitar o processo de tomada de decisão (JÚNIOR; PESTANA; FRANCO, 1997).

Como visto anteriormente, a controladoria não diz respeito somente ao sistema contábil das organizações, mas sim a todo o processo de gestão, desde o planejamento, até o controle, disponibilizando desta forma, um fluxo de informações necessárias ao cumprimento da missão e

da continuidade da empresa, objetivando com isto a otimização de resultados. Neste contexto é de suma importância, as organizações atentarem-se para a elaboração e implementação de um planejamento estratégico, devidamente ajustado para o porte, a atividade e a localização da mesma.

2.3.3 As atividades desempenhadas pela área de controladoria

Diversas são as atividades desempenhadas pela área da Controladoria, Figueiredo (1995, p.25) destaca algumas, conforme apresentadas a seguir:

- Planejamento: visa estabelecer e manter um plano integrado para as operações compatíveis com os objetivos e metas da companhia.
- Controle: visa desenvolver e revisar constantemente os padrões de avaliação de desempenho para que sirvam como guias de orientação aos gestores.
- Informação: preparar, analisar e interpretar os resultados financeiros, para serem usados pelos gestores no processo de tomada de decisão.
- Contabilidade: visa delinear, estabelecer e manter o sistema de contabilidade geral e de custos em todos os níveis da empresa.
- Outras Funções: visa administrar e supervisionar cada uma das atividades que impactam o desempenho empresarial.

Tais atividades são relevante e muito vitais ao processo de planejamento, execução e controle das organizações, uma vez que auxiliam a tomada de decisão no curto e longo prazo, além de avaliar a execução das ações realizadas e a avaliação constante dos indicadores de resultado.

2.3.4 Controladoria estratégica

As empresas estão inseridas num ambiente crescentemente competitivo e turbulento, o que vem provocando um clima de incertezas e ameaças quanto a sua própria sobrevivência. Para se prevenirem das ameaças e avistarem novas oportunidades de mercado, as empresas deverão desenvolver um completo conhecimento de seu ambiente externo. Drucker (1988) observou que as empresas não tem outra escolha a não ser lastrear todas as atividades na informação. A estratégia de competir globalmente resulta na capacidade da empresa captar as necessidades do mercado e desenvolver rapidamente um produto ou serviço que responda a essas necessidades.

Segundo Lesca (1996), a área de gestão estratégica de uma organização envolve como fonte fundamental a informação atualizada. Alguns autores apontam a gestão de informações

estratégicas como uma fonte vital para a empresa. Gerenciar convenientemente as informações consiste em criar um sistema interativo, freqüentemente automatizado, que permitirá acessar (e/ou modificar) constantemente as informações consideradas vitais ou estratégicas para a empresa.

A administração estratégica, ainda que seja uma tarefa complexa, deve estar presente entre os objetivos de todas as empresas que desejam ter suas ações futuras previstas de forma organizada. Através da formulação de estratégias efetivas, a empresa tem condições e meios de agir sobre as diversas variáveis que afetam a organização, bem como atuar em relação a fatores externos a ela, de modo a assegurar uma melhor performance no mercado. Neste contexto, encontra-se a controladoria estratégica.

De acordo com Martins (2000 *apud* Oliveira, Perez Júnior e Silva, 2002), a controladoria estratégica refere-se ao pensamento a longo prazo, ou seja, a tudo que é vital para a sobrevivência da organização e ao aumento da capacidade competitiva desta. Sendo assim, representa a obrigação de inserir indicadores, buscando identificar quais são, além de realizar um acompanhamento a fim de checar as aderências da organização com relação ao seu plano estratégico. A controladoria estratégica preza pela manutenção da vida da entidade, pois disponibiliza aos gestores as informações relevantes para a tomada de decisões.

Oliveira, Perez Júnior e Silva (2002, p.17) defendem que para que a controladoria estratégica possa contribuir de modo eficaz com o processo de gestão tem que desenvolver as seguintes funções:

- a) estabelecer, coordenar e manter um plano integrado para o controle das operações;
- b) medir o desempenho entre os planos operacionais aprovados e os padrões; reportar e interpretar os resultados das operações dos diversos níveis gerenciais;
- c) medir e reportar a eficiência dos objetivos do negócio e a efetividade das políticas, estrutura organizacional e procedimentos para atingir esses objetivos;
- d) prover proteção para os ativos da empresa.

Os autores expõem ainda que para tal implantação, faz-se necessário que estas funções descritas anteriormente possuam um real valor para atender as demandas de informações advindas de seus gestores.

2.3.5 O papel da controladoria no planejamento estratégico

Em uma época impactada por transformações acentuadas, a capacidade de antecipar-se é fundamental para o êxito empresarial. Por este fato que, antes mesmo de se elaborar um planejamento estratégico as organizações devem identificar, primeiramente, o negócio, a missão, e a visão, além de analisar seu ambiente interno e externo. Na concepção de Matos e Chiavenato (1999, p.1), essa antecipação é conhecida como visão estratégica e complementam afirmando que “as empresas bem-sucedidas sabem muito bem como utilizar essa capacidade pró-ativa e antecipatória, muito antes que os concorrentes tenham condições de fazê-lo”.

O planejamento estratégico é um processo de determinação dos principais objetivos de uma organização, das políticas e estratégias que a governarão, do uso e disponibilização dos recursos para a realização dos objetivos, em que esse processo é composto por premissas, planejamento propriamente dito, implementação e revisão. Ele também pode ser chamado de Business Plan (ABRAMS, 1991).

A definição de planejamento de Mintzberg e Quinn (2001) também está relacionada a um processo dinâmico e interativo, que descreve como uma série de atividades formalizadas para produzir e articular resultados, na forma de sua integração de decisões.

Há uma grande diversidade na literatura, em se tratando a respeito de mecanismos para o desenvolvimento de um planejamento estratégico. Com relação aos termos utilizados no planejamento estratégico Mintzberg (1990) retrata que, de um modo geral, os conceitos convergem para:

- a) missão: são visões de longo prazo do que uma organização busca fazer e no que ela deseja tornar-se;
- b) objetivos: são medidas de performance específicas para cada alvo projetadas pela organização;
- c) estratégias: são os enfoques que serão utilizados para obter os objetivos;
- d) planos: são os roteiros detalhados da direção e curso que a organização tem a intenção de seguir na condução de suas atividades para cumprir os objetivos.

Reich (1992), procurando simplificar a complexidade conceitual, introduziu outra definição agrupando alguns dos elementos. Para a autora, objetivos devem ser agregados com estratégias dentro de uma unidade de negócio da organização. Objetivos denotam as intenções de

uma unidade organizacional, representando ambos elementos, ou seja, os alvos futuros (o quê) e a forma de obtê-los (como).

Estas concepções podem ser associadas com a perspectiva de planejamento e com o processo, citada por Mintzberg (1990). O autor evidencia que cada negócio mantém um certo nível de planejamento mas as características do processo de planejamento podem variar significativamente de uma organização para a outra. Define ainda o processo como uma das dimensões do planejamento estratégico no qual as atividades de organização e coordenação são eminentemente essenciais para os gerentes que acompanham a execução do plano durante todo o ciclo de vida do planejamento (1-5 anos).

O planejamento estratégico contribui para o enriquecimento no processo de aprendizagem da gestão das organizações, adotando uma metodologia que obriga a pensar no futuro e envolvendo as partes interessadas para o trabalho em equipe. Neste contexto, Gaj (2002) determina como planejamento estratégico o processo organizacional que engloba a adaptação organizacional pela aprovação, tomada de decisão e avaliação. Procura, portanto, responder a algumas questões básicas, tais como: por que a organização existe, o que ela faz, e como ela faz. O resultado do processo é o conjunto de planos altamente flexível que serve para guiar a ação organizacional por um prazo de 3 a 5 anos pela frente.

Sendo assim, o planejamento estratégico contribui em diferentes aspectos para o desenvolvimento das organizações, dentre os principais destaca-se:

- a) possibilita o resgate social da imagem da organização;
- b) promove a integração entre as áreas;
- c) envolve todos os membros da organização no processo decisório;
- d) cria oportunidades para os membros da organização expressarem seu contentamento, ansiedades e descontentamentos;
- e) gera condições para melhorar o ambiente de trabalho;
- f) aumenta o nível de satisfação das pessoas;
- g) resulta em um documento que vai nortear as atividades da organização a curto, médio e longo prazo;
- h) valoriza o profissional;
- i) melhora a qualidade dos produtos e serviços;

j) situa a organização no contexto atual, preparando-a para futuras mudanças organizacionais.

As etapas que compõem o planejamento estratégico são constituídas a partir de um processo evolutivo, no qual são identificados o negócio, a visão e a missão, bem como um estudo detalhado das oportunidades e ameaças e dos pontos fortes e fracos, além da análise e definição de questões estratégicas, elaborando planos de ações para posterior controle destas e seus resultados. Mais do que ter um planejamento estratégico as organizações devem ter visão estratégica, ou seja, um quadro inspirador de um futuro preferido, não sendo limitado por tempo, representando propósitos globais permanentes, servindo como base para o planejamento estratégico.

Outro aspecto a ser estabelecido pelas organizações é a missão da empresa, que é a razão pela qual esta desempenha seu negócio. Gaj (2002) considera a missão como uma frase que define a proposta principal da organização. Normalmente, esta é bastante genérica, apresentando de forma sucinta aquilo que a empresa pretende fazer. Já Matos e Chiavenato (1999), determinam que a missão é o referencial básico de uma organização, ou seja, é a razão pela qual ela existe, sendo assim, o alvo existencial para o qual convergem todas as ações. Eles complementam ainda, argumentando que a missão da empresa não é uma decisão inabalável, pelo fato de as oscilações do mercado poderem influenciar revisões nas macro diretrizes organizacionais, justificando reformulação nos rumos da empresa.”

A missão é o fim mais amplo que uma organização estabelece para si mesma. Alguns autores usam os termos finalidade e missão como sinônimos, mas sua diferenciação pode ajudar a compreensão dos objetivos da organização. A finalidade de uma organização é o papel primordial, definido pela sociedade na qual ela funciona. Logo a finalidade é um fim amplo, que se aplica não só a uma, mas a todas as organizações de determinado tipo de sociedade. A finalidade das organizações empresariais em geral é a produção de bens e prestação de serviços.

Muitas vezes a missão é também confundida com metas e objetivos, no entanto seu conceito é muito mais amplo que os outros dois. A missão enfoca os meios, como por exemplo, o que uma empresa declara que faz, em oposição às metas e aos objetivos que enfoca os fins, ou seja, o que ela espera atingir.

Segundo Gaj (2002), objetivos tratam de fixar quais os propósitos a serem alcançados, abrangendo tanto os aspectos quantitativos e qualitativos. Na visão de Matos e Chiavenato (1999,

p.4) os objetivos são a “definição clara, precisa, sucinta dos alvos a atingir. São os indicadores à ação para se chegar aos resultados”. E complementam dizendo “sem objetivos consistente, conhecidos e reconhecidos por consenso, haverá divergências de rumos em matérias essenciais e não haverá nem coesão das equipes.”

Outro aspecto de extrema importância no planejamento estratégico das organizações é a análise externa, onde se encontram as oportunidades, que são as situações ou eventos que se bem aproveitados pela organização podem facilitar o cumprimento da missão. Nesta análise, também se pode identificar as ameaças, que constituem situações ou eventos que podem dificultar o cumprimento da sua missão.

Também é de suma relevância a análise interna da organização, pois aí estão localizados seus pontos fortes e pontos fracos. O primeiro, são as condições internas à empresa, que contribuem para o cumprimento da sua missão e facilitam o alcance dos objetivos. Já o segundo, representam condições internas à empresa, que reduzem a probabilidade de cumprimento da missão, dificultando assim a consecução dos objetivos.

Após efetuadas as devidas análises externa e interna, a organização tem todas as condições de identificar as questões estratégicas, que é o conjunto de condições e pressões internas e/ou externas que podem ter efeitos significativos no desempenho da organização ou nos seus interesses futuros. De conhecimento das questões estratégicas, a empresa pode elaborar os planos de ações, os quais devem indicar o rumo para resolver as mesmas.

Em síntese, pode-se considerar que, o planejamento estratégico organizacional é um processo que consiste no estabelecimento da visão e missão da empresa, na análise sistemática das oportunidades e ameaças do ambiente externo e dos pontos fortes e fracos da organização, com o intuito de estabelecer objetivos, estratégias e ações que contribuam para o cumprimento da sua missão. Logo, as condições básicas para a eficácia do planejamento estratégico, inicialmente, a empresa deve definir a visão e missão da empresa, o desenho do cenário a qual está inserida, com a identificação das ameaças e oportunidade, a formulação das metas em função dos objetivos, tendo flexibilidade para promover correções sempre que necessárias.

A tarefa do controller no plano conforme Roehl-Anderson e Bragg (1996) é atuar fortemente na construção do plano de ação, pois seu papel corrobora para: determinar a missão da entidade; selecionar os principais objetivos a longo prazo; e desenvolver estratégias competitivas. Através dos planos, a empresa pode agilizar suas decisões, melhorar seu processo de

comunicação, aumentar a capacidade gerencial para tomar decisões, promover uma consciência coletiva e melhorar o relacionamento da organização com o seu ambiente interno e externo.

Nesta etapa, percebe-se grande ansiedade e insegurança quanto à avaliação e aceitação dos planos que deverão conduzir a organização rumo à eficácia. Desta forma, o foco da controladoria, como o das demais áreas da empresa, deve consistir em disponibilizar instrumentos informativos que amenizem essas incertezas. A controladoria é, portanto, a gestora do sistema de informações econômico/financeiras, responsabilizando-se pela sustentabilidade do sistema.

Para conceber e implantar estratégias é necessário, segundo Porter (1989), analisar a cadeia de valor. Para esse autor, cadeia de valor refere-se à reunião de atividades que são executadas para projetar, produzir, comercializar, entregar e sustentar o produto. As empresas utilizam o conceito de cadeia de valor para melhor entender que segmento e configurações irão lhes proporcionar a maior vantagem competitiva.

Segundo Shank e Govindarajan (1997), a eficácia da empresa depende da eficácia de toda a cadeia, e justifica a importância de sistemas de informação de gestão estratégica que contemplem dados e informações sobre os seus principais agentes. A capacidade de articulação interna das cadeias representa um fator de competitividade, sendo que aquelas que possuem uma melhor articulação são mais eficientes em manter uma posição competitiva em mercados incertos e instáveis.

Cabe salientar que o conceito de cadeia de valor utilizado por Porter (1989) refere-se às atividades da empresa individual como uma cadeia de atividades de valor, atribuindo-lhe um enfoque de caráter mais interno, ou seja, a cada empresa ou unidade de negócio considerada, os elos da cadeia-empresa são suas várias atividades. Esta abordagem já vem sendo utilizada há muito tempo nos estudos de contabilidade de custos e gerencial. Nesse sentido, o entendimento da cadeia de valor e a otimização do relacionamento entre as entidades que a compõem, constituem uma questão estratégica. Sendo assim, entender e otimizar essas relações contribui para a elevação do grau de eficácia de toda a cadeia.

Alguns princípios que norteiam a atuação da controladoria no apoio ao planejamento empresarial são elencados por Mosimann e Fisch (1999), a saber:

- a) viabilidade econômica: os planos devem ser viáveis diante das condições ambientais vigentes à época do planejamento;

- b) objetividade: os planos necessitam ser potenciais para que produzam o melhor resultado econômico;
- c) imparcialidade: no favorecimento de áreas em detrimento do resultado global da empresa;
- d) visão generalista: conhecimento do reflexo, em termos econômicos, que o resultado obtido por cada área proporciona ao resultado global da empresa.

A controladoria, no apoio ao planejamento estratégico, busca assessorar os principais executivos na definição do melhor conjunto de diretrizes estratégicas que irá conduzir a empresa ao cumprimento de sua missão. Subseqüentemente, a controladoria deve captar do ambiente externo informações, objetivando a formular e projetar cenários, paralelamente ao estudo dos pontos fortes e fracos da empresa, com a intenção de tornar viáveis as decisões envolvidas neste processo.

No planejamento operacional, cabe à controladoria intervir para que os resultados econômicos sejam atingidos. Há neste modelo, uma expressiva contribuição da controladoria, a qual desempenha o papel de gerenciadora do planejamento operacional, sendo que em conjunto com os gestores de cada área, estabelece, quantifica, analisa, seleciona e aprova os planos.

A seleção entre os vários planos alternativos deve recair sobre aqueles que vislumbrem melhores resultados. Além disso, Mosimann e Fisch (1999) abordam que é dever da controladoria transformar os planos operacionais não quantificados em planos orçamentários e, conseqüentemente, realizar um estudo comparativo entre o que foi orçado e o que, efetivamente, foi concretizado, identificando desvios a fim de que sejam avaliados e corrigidos.

O planejamento estratégico tem como produto um plano estratégico, composto por diretrizes estratégicas. Por este possuir uma natureza analítica, a controladoria executa um papel superficial na elaboração deste plano. Em verdade, a controladoria pode contribuir com sugestões sobre aspectos contemplados no plano estratégico, que garantam melhores diretrizes, refletindo em um maior nível de interação sinérgica entre as áreas envolvidas. Desta forma, estará cooperando para que os planos táticos e estratégicos aprovados possam garantir a otimização do valor econômico da empresa. Em síntese, o apoio da controladoria no planejamento refere-se à busca da sinergia entre os gestores dos diversos níveis e áreas, assessorando-os por meio de informações, na definição do conjunto de planos que serão operacionalizados dentro de um

horizonte temporal, no qual a empresa espera atingir seus objetivos estratégicos, operacionais e orçamentários.

2.3.6 O papel da controladoria na função de controle

A função controlar vincula-se ao estabelecimento de medidas de desempenho que buscam comparar as metas estipuladas. Com o intuito de ser executado, é imprescindível que sejam captados dados e informações que possibilitem realizar análises quanto aos indicadores de desempenho, no qual possíveis desvios podem ser corrigidos ou ainda as correções propostas. Embora muitas pessoas associem o conceito de controlar a uma atividade de força, que restringe e limita, seu significado e suas funções são mais amplos. É necessário compreender, primeiramente que, o controle é necessário para que o planejamento seja concretizado, sendo preciso medi-lo e avaliá-lo (ODA; MARQUES, 2007).

Besta (*apud* Schmidt, 2000) classificou as funções de controle de acordo com o momento em que se efetuam (em relação aos fatos administrativos) e com relação a sua natureza. Quanto ao momento, as funções do controle podem ser:

- a) antecedentes: caracterizam-se pela necessidade prévia de delimitação em cada fase, pois nenhuma operação deve iniciar-se sem que haja a definição de lugar, tempo e pessoas com os dados relacionados com a natureza e espécie dos bens que constituem o seu objeto;
- b) concomitantes: corresponde a vigilância das tarefas estabelecidas por cada pessoa;
- c) subseqüentes: refere-se ao exame dos fatos em seus aspectos jurídicos e econômicos, entre outras palavras, confronta-se o que foi realizado com aquilo que deveria ser.

A função do controle dentro do processo decisório talvez seja a mais importante para a Controladoria. Nesta etapa, o controller passa a se responsabilizar pelo acompanhamento dos planos e avaliações de desempenho da entidade. Na acepção de Antony e Govindarajam (2002, p. 27), uma entidade “necessita ser controlada, isto é, os dispositivos que assegurem que ele siga na direção pretendida por seus executivos devem ser operantes”.

No entendimento de Oda e Marques (2007), na medida em que o mercado torna-se mais competitivo, é preciso comparar o realizado com o previsto em um período mais restrito, quase diária e sistematicamente. Com isso, facilita-se a correção de desvios, mantendo as condições

propícias para o alcance dos objetivos propostos. Surge, neste contexto, instrumentos como o BSC (*Balance Scorecard*) que trouxe inovações em termos de ferramentas de controles, uma vez que avalia não apenas os diferentes níveis de andamento das etapas, bem como, os aspectos financeiros e não financeiros envolvidos.

2.3.7 Papel e perfil do gestor de controladoria

A controladoria é uma área da empresa cujas atividades são desempenhadas por vários profissionais. No início, o gestor da área desempenhava como função principal o processamento das transações que apoiavam as operações do negócio e era chamado de executivo financeiro. Atualmente, o gestor da área é conhecido como controller, sendo necessária ao mesmo uma visão muito ampla da realidade organizacional.

O profissional de controladoria em seu campo de atuação deve ter conhecimento não apenas de contabilidade, como também de áreas afins, tais como: administração, economia, estatística e informática, entre outras. Estes conhecimentos são bastante relevantes, pois o *controller* gerencia de modo eficiente o sistema de informação, tornado viáveis as sinergias existentes e fazendo com que as atividades desempenhadas alcancem resultados superiores aos que teriam se agissem independentemente (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2004).

Segundo Oliveira, Perez Júnior e Silva (2002) o controller deve estar preparado para realizar as seguintes tarefas:

- a) dar assistência para que os problemas importantes sejam resolvidos, utilizando para isso, os recursos existentes na entidade;
- b) auxiliar os gestores a desenvolverem suas habilidades administrativas, tornando-os auto-suficientes;
- c) liderar os gerentes no desenvolvimento de suas habilidades para o trabalho em equipe;
- d) ver os gestores como elementos-chave em sua área de atuação;
- e) trabalhar com os gestores no papel de um auxiliar e não como um tomador de decisão;
- f) assessorar a gerência no estabelecimento de uma gestão eficaz.

Willson, Roehl-Anderson e Bragg (1995) identificam algumas qualificações necessárias para o profissional assumir o cargo de controller, que são:

- a) excelente formação técnica tanto em contabilidade como em finanças para um melhor entendimento acerca dos princípios contábeis;
- b) entendimento dos princípios de planejamento, organização e controle;
- c) visão geral do mercado em que a organização está inserida, além de uma compreensão das forças externas que atuam sob a empresa;
- d) habilidade de comunicação com todos os níveis da administração, bem como, um bom entendimento dos problemas relacionados a cada uma das áreas funcionais, ou seja, marketing, recursos humanos, finanças, produção, entre outras;
- e) habilidade em relação à expressão de idéias de modo claro, seja através de fontes escritas ou por meio de apresentações;
- f) habilidade para motivar outras pessoas a fim de atingir os resultados almejados.

Também são elencados alguns requisitos necessários para o desempenho da função de controladoria por Figueiredo e Caggiano (2004), a saber:

- a) ter um bom conhecimento na área de atividade a qual a empresa encontra-se inserida, bem como, com adversidades e vantagens que produzam efeitos ao setor;
- b) conhecer sobre a história da empresa, além de ter uma identificação em relação aos seus objetivos, metas, além de compreender acerca de seus problemas e suas potenciais estratégias.
- c) ter habilidade de analisar dados contábeis e estatísticos que servem como base para que através do conhecimento suficiente de informática, possa-se desenvolver modelos de aglutinação e simulação por meio de diversas combinações de dados possíveis.
- d) ter habilidade de expressão oral escrita, bem como, de um conhecimento aprofundado no que tange aos princípios contábeis e implicações fiscais que contribuem para o resultado organizacional.

Em relação ao planejamento estratégico, ao controller é dada a responsabilidade de assessorar os demais gestores e executivos da empresa, fornecendo aos mesmos, informações confiáveis e rápidas acerca da empresa. No que tange ao planejamento operacional, cabe ao controller desenvolver uma estrutura de planejamento tendo como base o sistema de informação atual, integrando-o com a finalidade de otimizar suas análises. Por fim, o controller exerce na função de controle um papel de perito ou de juiz, contribuindo assim, para os julgamentos de

dados advindos dos controles organizacionais, sejam eles de caráter quanti ou qualitativos (JÚNIOR; PESTANA; FRANCO, 1997).

Faz-se necessário compreender que, além das atividades e qualificações necessárias, as atuais exigências do mercado que refletem no desempenho da função do controller, que na acepção de Oliveira, Perez e Silva (2002) são: os conhecimentos em contabilidade e finanças; em sistemas de informações gerenciais; em tecnologia da informação; em aspectos legais de negócios e visão empresarial; em métodos quantitativos; e em processos informatizados da produção de bens e serviços. Percebe-se portanto, que para uma atuação com resultados na área de controladoria é de suma importante que o controller tenha mais do que conhecimento, experiências e habilidades de visualizar a empresa como um todo e saber interligar e relacionar suas partes, uma vez que uma das tarefas principais do controller, de acordo com Figueiredo e Caggiano (2004), é assegurar que o principal executivo da organização esteja informado acerca dos rumos da empresa, aonde consegue ir e quais os caminhos deverão ser seguidos.

3 METODOLOGIA

Esta seção descreve o método e os procedimentos utilizados para realização deste estudo. Assim, apresentam-se, a seguir, as etapas desenvolvidas para operacionalizar o estudo proposto.

3.1 Delineamento da pesquisa

Este estudo tem como objeto de estudo o método de multicase. De acordo com Creswell (1994), utiliza-se o estudo de caso quando o pesquisador quer explorar uma ou poucas entidades ou fenômenos (casos), limitado pelo tempo e atividade (grupo social) e quer coletar informações usando uma variedade de procedimentos de coleta de dados durante um período de tempo. Na acepção de Mitchell (1983), os estudos de caso são uma forma de organizar dados sociais, preservando a característica unitária do objeto social a ser estudado. Yin (2004) afirma que um estudo de caso é uma pesquisa empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto real, quando o limite entre o fenômeno e o contexto não são claramente definidos, e isso implica a utilização de múltiplas origens de evidências.

3.2 Estratégia da pesquisa

Quanto à estratégia de pesquisa, o estudo pode ser caracterizado como um estudo exploratório e descritivo. Na visão de Mattar (1996), a pesquisa exploratória auxilia o pesquisador a estabelecer as prioridades do estudo, permitindo aumentar a sua experiência sobre o problema proposto. Já Lakatos e Marconi (2003) defendem que a pesquisa exploratória configura-se como uma investigação empírica cujo objetivo é a formulação de questões ou de um problema, visando conhecer melhor um ambiente, fato ou fenômeno para posterior análise e melhoramento.

Os estudos descritivos exigem do pesquisador uma série de informações sobre o que se deseja pesquisar e objetiva descrever com exatidão, fatos e fenômenos de determinada realidade, conforme explica Triviños (1987). Além disso, a abordagem do presente estudo é de caráter qualitativo, uma vez que não foram utilizadas ferramentas, tampouco métodos estatísticos. Na acepção de Calvete (1992), o estudo qualitativo é usado a fim de realizar uma investigação mais

profunda de determinado tema, com um número de casos, quando se almeja aprofundar ao máximo a investigação em relação ao tema, gerando idéias e hipóteses a serem investigadas quantitativamente em amostras superiores.

3.3 Amostra

A população foi constituída por todos os profissionais no cargo de controller, organizações (privadas) de grande porte que possuem sede na cidade de Porto Alegre e região. Ao todo foram entrevistados 4 (quatro) profissionais que atuam na gestão da controladoria de diferentes empresas, duas do ramo industrial e duas, de serviços, sendo que a escolha dos mesmos ocorreu de modo intencional por meio de facilidade de contato e disponibilidade dos pesquisados.

3.4 Coleta de dados

As técnicas utilizadas para a coleta de dados foram as seguintes:

- Na primeira fase, realizou-se uma pesquisa bibliográfica bem como, coleta de dados secundários, através de pesquisa documental em trabalhos científicos.
- Na segunda fase, foram realizadas entrevistas semi-estruturadas com os profissionais selecionados, conforme roteiro (APÊNDICE A). Segundo Marconi e Lakatos (2003), a entrevista estruturada é aquela em que o entrevistador segue um roteiro previamente estabelecido; onde as perguntas feitas são pré-determinadas.

3.5 Tratamento, análise e interpretação dos dados

A partir da transcrição das entrevistas, as informações foram sistematizadas e interpretadas a fim de revelar com profundidade a realidade apresentada. Para tanto, foi utilizada a técnica análise de conteúdo que de acordo com Bardin (1979) refere-se a um conjunto de instrumentos de análise que buscam obter, através de instruções e objetivos de descrever o conteúdo tanto das mensagens como dos indicadores, que podem ser quantitativos ou

qualitativos. Com isso, tem-se a interferência de conhecimentos relacionados às condições de produção ou recepção, que são as variáveis inferidas às mensagens.

3.6 Empresas e profissionais investigados

Para melhor compreender acerca das empresas, bem como, dos profissionais investigados, segue o quadro, contendo informações a respeito dos mesmos.

	Empresa K	Empresa X	Empresa Y	Empresa Z
Ramo de atuação	Serviços; instituição de ensino	Indústria; ferramentas motorizadas portáteis.	Serviços; rede de comunicação.	Indústria; refrigerantes.
Área de atuação	Nacional.	Mundial.	Regional.	Regional.
Tempo de Existência	100 anos.	83 anos.	52 anos.	60 anos.
Matriz, filial ou franquia.	Uma das duas matrizes.	Uma das filiais brasileiras da indústria alemã.	Matriz.	Franquia norte-americana.
Localização da sede da empresa	Porto Alegre - RS.	São Leopoldo – RS.	Porto Alegre – RS.	Porto Alegre – RS.
Nome do cargo do gestor	Controller.	Gerente de Controladoria.	Diretor de Controle.	Gerente de Controle.
Sexo	Masculino.	Masculino.	Masculino.	Masculino.
Idade	36 anos.	35 anos.	50 anos.	38 anos.
Formação acadêmica	Ciências Contábeis e Economis – encerrando pós em Administração.	Ciências Contábeis – pós em Gestão Empresarial.	Ciências Contábeis – pós em Administração.	Ciências Contábeis – pós em Finanças e em Gestão Empresarial.
Tempo em que atua no cargo	2 anos e 6 meses.	1 ano e 6 meses.	9 anos.	8 anos.

Quadro 2 - Profissionais e empresas investigadas

Pode-se perceber por meio do quadro 2 que há duas empresas do setor industrial e duas, de prestação de serviços. A atuação das mesmas variam de regional a mundial, considerando que a empresa Z é um franquia de uma organização com sede nos Estados Unidos. Além disso, há duas, matrizes, uma filial e que boa parte destas se localizam na cidade de Porto Alegre, exceto a

empresa X que fica em São Leopoldo. Com relação ao nome do cargo do gestor que se responsabiliza pela controladoria, o mesmo tem para cada uma das organizações um nome diferente, em função disso, denominou-se durante o trabalho os nomes, gestor de controle, gerente de controladoria ou simplesmente controller quando se fez referência aos entrevistados.

Todos os entrevistados são homens, com idades até 50 anos, ou seja, um público consideravelmente jovem e com formação acadêmica em Ciências Contábeis. Observa-se com isso, uma valorização desta formação para a atuação neste cargo, embora, todos tenham realizado cursos de pós-graduação ou na área de gerencial ou na área de atividade (Controladoria). Vale destacar ainda que o tempo de atuação dos mesmos variam bastante de empresa a empresa, não ultrapassando a 9 anos.

Após estas informações sobre as empresas e profissionais entrevistados no estudo, segue a análise e discussão dos resultados encontrados.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo apresenta a discussão e a análise dos dados do estudo realizado. Para tanto, aborda-se cada um dos quatro casos de modo isolado e por fim, realiza-se uma comparação entre as áreas de controladoria pesquisadas.

4.1 Caso 1: A empresa K

A empresa K é uma instituição de ensino em que uma das duas províncias brasileiras, ou seja, a empresa pesquisada situa-se na cidade de Porto Alegre. O controller, assim denominado o gestor da controladoria nesta organização tem a formação em contabilidade e economia e ainda está realizando um curso de pós-graduação em controladoria. Além disso, o mesmo atua há 2 anos e meio na área, sendo que atuava antes de assumir tal função, na área contábil da empresa.

Sobre a percepção do gestor a respeito da área de controladoria, ele faz a seguinte explanação:

“Controladoria pra mim é a parte gerencial. Controlar orçamento, nós aqui também trabalhamos com esta parte de definição da planilha de custos, é uma obrigação que nós temos que apresentar, esta parte realmente de assessorar a administração a tomar as decisões necessárias e pensar no todo da instituição.”

O controller ao definir a controladoria expõe o exemplo de sua própria empresa, considerando-a estratégica. Segundo Chandler (1962), tal área novo advém do ramo de gestão empresarial, podendo, portanto, ser de fato gerencial. Apesar disso, a realidade contada pelo gestor, através de sua entrevista, revela que a área em sua organização ainda caminha para atuação mais estratégica, se considerados os conceitos apresentados por autores como Oliveira, Perez Júnior e Silva (2002) e Schmidt (2000).

Ao caracterizar o departamento de controladoria é possível compreender o porquê de a mesma ainda não se apresentar totalmente estratégica.

“Nós fazemos relatórios gerenciais de assessoria. No caso das auditorias, a gente faz as visitas, verifica se as determinações da administração estão sendo seguidas, os equívocos que tem. A gente faz um relatório, apresenta, depois é encaminhado um ofício à direção. Na parte de análise aqui interna, nós trabalhamos junto com um contador, pegamos os dados contábeis,

fazemos as análises e encaminhamos junto à direção...os resultados, as projeções, como é que vai terminar o ano, os exercícios e tal. Fazemos os orçamentos sempre final do ano e quando tem algumas outras definições em nível gerencial, estratégico nós participamos também.”

Tal como foi revelado, a área de controladoria e auditoria estão agregadas dentro desta organização e por atuarem apenas dois profissionais nas duas áreas, que é o caso do controller e um contador, devido à saída do gestor responsável pela auditoria, o controller tem atuado em dois papéis distintos e que envolve diferentes tipos de trabalhos e por isso o departamento de controladoria e auditoria ficam tão relacionados, que se torna difícil saber qual o limite de atuação de cada um deles.

“É, no nosso caso a gente mistura tudo, é tudo misturado. A auditoria e a controladoria juntas, então, não existe uma diferenciação. A única coisa que existe de diferente é que de fato a controladoria tu faz mais aqui e a auditoria tu tem que ir lá e normalmente, quando tu vai lá, tu faz controladoria, é tudo misturado.”

Com isso, observa-se que a única das distinções perceptíveis entre as duas áreas é que uma realiza internamente e outras, externamente, uma vez que a instituição é a matriz regional a qual fazem parte várias escolas.

Quando questionado sobre as funções desempenhadas pela área de controladoria, o gestor responde: “aqui é um setor novo que tem há uns 3 anos. Então, nós estamos criando vários procedimentos, então, tudo o que nós vemos vencendo no dia-a-dia das reuniões que a gente falta, a gente vai criando...estamos modulando ainda. Porque antigamente não tinha esta parte, era tudo na contabilidade, eu era da contabilidade na empresa. Então, tinha um momento em que a gente tinha que apresentar uns relatórios, a gente parava a contabilidade e fazia-se relatórios gerenciais. Daí, sentiu-se a necessidade de criar um departamento específico...a instituição começou a crescer, aí não dá para misturar tudo, parar uma coisa para fazer outra...então, aí a parte de contabilidade fica pendente.”

Embora o setor nesta empresa seja consideravelmente novo, há uma relação direta deste com a área de contabilidade, ou seja, foi a área que deu origem à controladoria, estando no mesmo nível da mesma no organograma da empresa, como afirma:

“Hoje, no organograma, ela está junto com a contabilidade, no mesmo nível. Ela está fisicamente e também no organograma, mas no mesmo nível. Tem o diretor administrativo, juridicamente falando, o ecônomo, que é uma entidade religiosa e o contador, que também fica

acima. Seria, o normal, que a controladoria estivesse acima da contabilidade, ela está no mesmo nível e o contador acima, faz o mesmo nível. Entre o diretor e a controladoria tem o contador.”

O que diferencia, portanto, as funções exercidas pelas áreas de contabilidade e controladoria na organização é o caráter gerencial. Desta forma, infere-se que a organização realiza uma contabilidade gerencial. Na acepção de Catelli (2001) a controladoria tem como base a contabilidade, porém, numa visão multidisciplinar. Sendo assim, assumir a função apenas de uma contabilidade cujo caráter é gerencial não garante a área uma função efetivamente de controladoria. Isso porque a contabilidade gerencial de acordo com Horngren *et al.* (2004, p. 4), “o processo de identificar, mensurar, analisar, preparar, interpretar e acumular informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais.” A contabilidade gerencial também é definida por Marion (2006) ao afirmar que esta é voltada para fins internos da empresa, visando suprir seus gestores com um elenco maior de informações cuja finalidade é a tomada de decisões. Esta se diferencia das outras contabilidades por não se atrelar aos princípios tradicionais.

Para Crepaldi (2002), a contabilidade gerencial, a qual o autor denomina de administrativa, busca subsídios na informação histórica gerada pela contabilidade financeira. No entanto, conforme Horngren *et al.* (2004), a contabilidade administrativa é orientada para o futuro, enquanto a financeira, é orientada para o passado. De uma maneira geral, verifica-se que todo procedimento, ferramenta, informação ou demonstrativo contábil, adequado para que seja utilizado por parte dos dirigentes quando há alternativas divergentes no processo decisório, enquadra-se na área de contabilidade gerencial. Porém, alguns relatórios financeiros são desenvolvidos tanto para usuários externos à empresa, como para os responsáveis pela toma de decisão dentro do ambiente organizacional (IUDÍCIBUS; 1998).

Um dos principais instrumentos da contabilidade gerencial de grande utilidade às organizações é o planejamento financeiro, o qual Gitman (1997) define como os planos financeiros e orçamentários capazes de fornecer roteiros, que visam atingir os objetivos de uma organização. Além disso, esses mecanismos oferecem uma estrutura que possibilita a coordenação das diversas atividades realizadas na empresa, tais como, metas de despesas e investimentos, atuando como forma de controle que permite avaliar o desempenho do que foi realizado em relação ao que foi planejado. Esta avaliação é de fundamental importância para o processo de planejamento, pois é nesta etapa que se toma conhecimento daquilo que efetivamente

foi realizado, para que a partir da comparação com o planejado, sejam feitas as correções necessárias a novos planejamentos.

Vale ressaltar que controladoria pode ser considerada sim como uma contabilidade gerencial sem se restringir a esta, na medida em que não apenas planeja as questões financeiras e organiza as informações para que a cúpula da organização possa tomar decisões, mas também, realiza o controle e avaliação dos planos, bem como, assegura que a missão da empresa seja seguida, conforme já foi tratado no capítulo da revisão de literatura.

O entrevistado admite ainda, através das atividades desempenhadas pela área que a mesma tem indícios de controladoria, uma vez que não, apenas planeja, mas acompanha e avalia os planejamentos realizados. “Relatórios, orçamentos, acompanhamento dos orçamentos, se o que se planejou está sendo cumprido.”

Contribuindo com o princípio de que a empresa apresenta indícios de uma área que possui de fato a controladoria, apesar de um tanto embrionária, o controller aborda sobre a participação da área na atividade de planejamento.

“Sim, o nosso planejamento é encima do orçamento e nós temos um orçamento que é via web, na página da instituição tem lá um ícone que acessa o orçamento. Cada unidade tem o seu, tem a sua senha que acessa. Ele digita lá os dados de acordo com o número de matrículas, os valores das mensalidades, planeja as despesas. A gente coloca uma data limite, pois depois dali a gente bloqueia o acesso, que daí só pode consultar, não pode alterar e daí faz a análise se está ok, se tem alguma coisa que tem que melhorar, a gente dá o retorno, eles fazem a adequação e daí a gente encerra o orçamento ali e vai acampando...tem uma série de relatório que nós tiramos através deste orçamento, que é um programa vinculado à página da web. [,,] O orçamento é anual e daí encima dele a gente faz o orçamento da província como um todo. Daí a gente vê o quanto entra de valores, o quanto vai para as despesas e o quanto poderá ser reinvestido em nível de instituição como um todo. Daí a gente define: tem um valor X, então, este valor dividido por várias unidades, que obras serão necessárias que encaminhamento nós vamos dar para o que sobrou.”

Observa-se, portanto, que a controladoria desempenha um papel de controle do que se é planejado a partir da ferramenta orçamentária. Neste sentido, pode-se considerar que a organização realiza um planejamento orçamentário no curto prazo (um ano), fornecendo com isso, a direção para que os gestores das escolas atinjam seus objetivos operacionais, que para a

organização é o número de matrículas realizadas. Além deste orçamento de “vendas” realizado, a instituição tem um orçamento de suas despesas operacionais. O primeiro consiste na previsão de vendas em um dado período pré-estipulado. Neste, são estimadas as quantidades dos serviços que a empresa pretende prestar, os preços a serem praticados, os impostos incidentes e a receita a ser gerada. Já no orçamento das despesas operacionais, são determinadas as despesas administrativas, as de vendas, as financeiras e as de pessoal, incluindo todos os gastos necessários para gerir as operações da entidade.

A área da controladoria, na instituição de ensino pesquisada, participa também do planejamento estratégico cujo nome atual é plano diretor, como relata seu gestor:

“Nós tínhamos um planejamento estratégico, hoje a gente chama de plano diretor, que é programado para 5 anos. No plano diretor, as escolas vêm as suas necessidades, de acordo com o andamento, o que eles têm a fazer em termos de concorrência e encaminham para cá e a gente consolida em relação aos valores a serem investidos e de que forma nós vamos aplicar isso ao longo dos 5 anos. Em cima disso, a gente planeja os 5 anos.”

O envolvimento da controladoria tanto no plano orçamentário e no planejamento estratégico é de assumir o controle do desenvolvimento e concretização destes. Segundo Mosimann e Fisch (1999), é de responsabilidade de a controladoria converter os planos operacionais não quantificados em planos orçamentários e isso parece que a organização tem realizado, embora pouco voltado para questões de caráter mais estratégico. Quando indagado a respeito de sua colaboração nas decisões estratégicas, o pesquisado responde:

“Sim, a gente participa, no caso é o conselho econômico que assessora o diretor administrativo, normalmente são reuniões no mínimo uma vez por mês, mas normalmente, são duas vezes por mês. Então, ali a gente analisa com outros participantes a questão de investimentos, de planejar a curto e a longo prazo, é nesta reunião aqui.”

Através de sua fala, pode-se entender que não é muito intensa o envolvimento da controladoria com o que é de fato estratégico, sendo que tal acompanhamento dá-se apenas nestas duas reuniões mensais. A simplicidade e pequeno número de profissionais desempenhando atividades no departamento pode ser uma justificativa para tal questão.

“Aqui a nossa controladoria é assim: ela é simples e por ser um setor novo e infelizmente tivemos algumas trocas de pessoas, eu não estou desde o principio no setor. Entraram duas pessoas internas, sempre entram pessoas internas do grupo e uma saiu pra Manaus e eu entrei. É

uma troca seguida, que a gente tenta seguir o mesmo padrão, manter uma mesma rotina, para não sentir muito lá na ponta, que tem uma certa dificuldade também. Então, a gente vai se adaptando. Mas estamos tentando crescer, agregar, fazer cursos para fazer melhor e se adequar melhor a esta parte.”

O controller demonstra estar realmente interessado em fazer com que a área desenvolva-se, pois atualmente está fazendo um curso de especialização na área de controladoria. Tal conhecimento pode sim corroborar ainda mais para que o departamento ganhe um espaço mais estratégico e de cumprimento não apenas de resultados operacionais, como também, no cumprimento da missão e da visão institucional.

Cabe destacar, que o gestor de controladoria possuiu duas graduações – ciências contábeis e economia – e que ele percebe que tais formações que são complementares e contribuem para o desempenho de sua função.

“Ajuda, pois o contador eu acredito que tem que ser alguém formado na área de contábeis até pela questão de legislação, de relatórios e a parte de economia auxiliar no planejamento, como definir a questão de investimentos, então a gente complementa as duas coisas.”

Além disso, ele considera alguns outros conhecimentos relevantes, conforme revela:

“Bom, além do conhecimento técnico tem aspectos legais, saber...no nosso caso agora vai fazer a necessidade de ter uma parte de línguas, provavelmente o espanhol, pois está havendo um intercâmbio com a província do Chile. A parte de línguas é bastante importante, ter um outro idioma...agora nós estamos trabalhando nesta parte também, pois vai haver um intercâmbio maior.”

Os conhecimentos técnicos e legais expostos pelo entrevistado, vão ao encontro do que os autores Oliveira, Perez e Silva (2002) consideram como importantes para a atuação em controladoria que são os conhecimentos em contabilidade e finanças e em aspectos legais de negócios e visão empresarial. Esta pode ser identificada com a necessidade de o gestor aprender uma nova língua, pois a instituição busca um intercâmbio com outras unidades da instituição e numa visão organizacional, poder comunica-se com a mesma é de fundamental relevância.

Voltando a questão do envolvimento da controladoria nas funções de gestão, o pesquisado afirma sobre a sua participação na etapa de execução dos planos realizados:

“Sim, é acompanhado. No caso, este plano diretor de 5 anos, a verba é enviada para a escola e a gente acompanha...porque a nossa receita é quase toda centralizada na sede, o aluno

paga a mensalidade e vai cair numa conta centralizada aqui na sede. Então, o valor é enviado daqui para lá, nós temos uma remessa, que é mensal e que já foi pré-determinada. Então, cada escola tem o seu valor a receber a cada mês. Então, encima disso, a gente encaminha o valor e acompanha os gastos, operacionais, no caso, que a folha é paga centralizada também.”

Evidencia-se através das palavras utilizadas pelo controller, que na empresa há um nível alto de acompanhamento não apenas devido a uma preocupação de que os mesmos atinjam seus objetivos, mas também, pelo fato de a matriz da instituição, onde se localiza o departamento de controladoria e demais áreas administrativas, deter um poder em termos financeiros. Com isso, ao receber as receitas e repassar os devidos percentuais as escolas do grupo, percebe-se uma concentração cujo controle é essencial para as transações adequadas ao dia-a-dia da organização. Sendo, portanto, quase que inevitável não controlar o executado.

Quanto às avaliações dos planos, a resposta do responsável pela gestão da controladoria é a seguinte:

“Sim, daí a gente faz através das auditorias internas, as visitas que a gente vai lá fazer, verificamos aqui, fazemos uma análise se está sendo seguido e daí a gente vai lá na escola verificar o porquê de não estar sendo seguido, que medidas podem ser tomadas e tal para se adequar ao orçamento.”

Diante desta realidade apresentada pelo controller, pode-se afirmar que a não segregação de funções e papéis dentro do departamento de controladoria faz-se presente, uma vez que na realidade não é a controladoria quem avalia os planos, mas sim, a auditoria ao realizar as suas checagens e verificações. Na realidade, ocorre-se assim, uma avaliação dos sistemas de controle interno e como o mesmo profissional atualmente atua como controller, ele é quem realiza o papel mais estratégico de perceber por quais razões o planejado não foi realizado e buscando alternativas para que isso seja efetivamente concretizado. Segundo Robbins (2002), a fase de controle da execução do planejamento tem como princípio a monitoração das atividades operacionais a fim de garantir que essas estejam sendo realizadas em conformidade com as expectativas da alta administração. O principal processo de controle do planejamento é a mensuração do desempenho real comparado ao padrão estabelecido no planejamento operacional

“Porque é junto, foi se decidido assim [controladoria junto com a auditoria], que também não tinha, tudo era centralizado na contabilidade. Daí, há alguns anos começou-se a pensar na parte mais gerencial, daí surgiu a necessidade também de auditoria interna.”

Há um pouco de confusão, conforme observado pelo relato do sujeito, o que seja de fato auditoria e controladoria. Pois a empresa ao pensar gerencialmente, possivelmente desenvolve uma controladoria e não apenas uma auditoria, que busca a verificação de decisões e não a decisão. Ademais, por a área ser responsável por atividades de auditoria, o departamento tem ido de encontro a um princípio básico de controle interno, que é o da segregação das funções “quem controla não faz”. Outra explanação que corrobora para tal suposição é apresentada na seqüência:

“No momento em que a gente vai fazer a auditoria, a gente vai verificar o que tem na contabilidade e o que foi planejado e daí encima disso a gente faz relatórios para aquele momento, então assim oh: vai em julho, então é para aquele momento. Primeiramente, verifica-se como é que está para depois tomar as medidas.”

O entrevistado aborda ainda sobre a sua atuação, bem como as de outros profissionais de controladoria na sociedade atual e o reflexo disso as organizações.

“É importante, ainda mais agora com a questão da globalização, da crise econômica, tem a necessidade de se controlar mais, de se planejar melhor. Então, a questão financeira vai se depreciando, a nossa principalmente, porque quando a pessoa tem uma crise financeira, a última coisa que se paga é a mensalidade, paga-se outras coisas primeiro e depois tenta-se negociar a mensalidade no final do ano, final do semestre, então, há a necessidade de se planejar isso, evitar fazer gastos que depois não vai conseguir cumprir, honrar. Então, a gente tem esta preocupação. Numa empresa comercial, tem a questão tributária muito maior do que a nossa, nós temos algumas imunidades que nos auxiliar, né. Mas, é necessário o planejamento estratégico como o financeiro e operacional.”

Ele reconhece, portanto, a importância da área e a necessidade de um acompanhamento e participação em cada uma das etapas do processo de gestão (planejamento, execução, controle e avaliação). Com este mesmo entendimento, Beuren (2002) admite que é atribuição da área de controladoria dar suporte informacional a todas as etapas do processo de gestão das empresas, além de todos os segmentos setoriais que dela fazem parte, assegurando com isso, que os seus interesses sejam alcançados.

Ao ser indagado acerca de seus maiores desafios enquanto representante da área de controladoria dentro da instituição de ensino a qual faz parte, ele revela que:

“Bom, agora nós estamos implantando um sistema integrado de gestão aí, então nós estamos com problemas de dados, a questão também das pessoas da ponta que vão colocar os

dados ao sistema. Estes são problemas a serem enfrentados, toda a questão de adaptação, troca de sistemas, que também é complicado. Então, estas são questões que nós temos que mudar. Outra questão é de que como o setor é novo, o que nós sentimos é que algumas coisas nós temos que acabar de nos modular. Então, você não sabe – tenho que fazer auditoria tal dia, mas também tenho que fazer o relatório gerencial – então, são coisas que dificultam, talvez, falte mais pessoal.”

O controller, por meio de sua fala, retrata as dificuldades em trabalhar com um número pequeno de pessoas, bem como, de ter que desenvolver e remodelar constantemente um departamento que para a instituição é novo. É necessário para isso, uma série de esforços que envolvem vários níveis hierárquicos, uma vez que numa instituição de ensino que presta serviços, o processamento de informações para o processo de decisão é vital.

4.2 Caso 2: A empresa X

A empresa X é uma indústria de origem alemã cuja fábrica visitada localiza-se na cidade de São Leopoldo. O gestor de controladoria desta empresa trabalha na área financeira há 19 anos, trabalhou em banco 10 anos, trabalhou 8 anos com auditoria externa. Na indústria trabalha há 7 anos, antes sua experiência não era só controladoria, mas sim, financeira e contabilidade fiscal. Sobre o que o sujeito considera como conceito de controladoria, ele afirma:

“A área de controladoria ela tem duas visões: uma configuração que ela tem o papel muito mais de controle propriamente dito, de estar controlando, verificando, isso eu entendo que é um papel um pouco reativo, na verdade, focando-se basicamente na correção de problemas; ou, ela pode ter um papel mais proativo, ou seja, participar da tomada de decisões. Ela pode ter um caráter de controle, mas sendo proativa, estratégica. Na minha percepção é um mix dos dois, poder fazer o papel de controle e ser estratégica ao mesmo tempo. Isso é difícil, depende muito da cultura de empresas. Algumas empresas preferem que a controladoria seja controle propriamente dito. Isso é que na minha percepção acaba muito o contador...a que se usa a expressão de guarda-livros.”

Em sua fala é possível notar duas configurações diferentes, porém, complementares a respeito da área. A primeira, a de uma controladoria que advém de uma contabilidade tradicional cuja função era de apenas gerar relatórios e demonstrações, estando com isso, pouco preocupada

com o que tais dados representam e impactam na realidade organizacional. E a segunda, relacionada à estratégia organizacional.

“A controladoria é responsável para que o negócio dê lucro.”

Esta resposta permite entender o quanto a área deve estar centrada nos objetivos de continuidade do negócio e dar lucro é permitir que isso ocorra. Neste sentido, a compreensão do controller da indústria em questão relaciona-se ao que Roeh-Anderson e Bragg (1996) denominam de controladoria, ou seja, como um dos principais subsídios disponíveis à administração de uma organização a fim de que seus esforços sejam plenamente produtivos. É através desta área que a alta direção busca orientações, com o intuito de deliberar as direções a serem adotadas pela empresa.

A percepção que o gestor tem acerca de controladoria possibilita que o mesmo estabeleça uma distinção desta área em relação à auditoria, conforme relata:

“A auditoria interna tem o papel de verificação e a controladoria de “do it”, fazer acontecer. Mas acho que isso não é uma coisa muito clara, às vezes acontece que a auditoria interna está ligada a própria controladoria. Mas na minha visão, a estrutura ideal seria: presidente, diretor financeiro, do lado do presidente a auditoria interna, reportando ao presidente. O diretor financeiro, um controller baixo e este controller teria a contabilidade e demais áreas que estão dentro da controladoria. Esta é a estrutura que eu entendo como *stander* de mercado. Mas na cultura alemã já não é assim, tem a controladoria e a contabilidade. Em empresas americanas, ela é um pouco diferente.”

Além de sinalizar tais diferenças entre as áreas, infere-se, portanto, que sua resposta baseia-se numa compreensão a respeito da necessidade de segregação de funções e de controles internos. De acordo com Attie (1998), os controles internos cuja implementação e manutenção de sua estrutura são de responsabilidade da controladoria, são a salvaguarda dos interesses da empresa, uma vez que corroboram para a efetivação dos seguintes interesses organizacionais: a preservação do seu patrimônio; a precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais; estímulo à eficiência operacional; e a aderência às políticas existentes.

Sobre a visão que o controller tem acerca de sua área de atuação, cabe destacar:

“Aqui a controladoria, não só aqui, mas no grupo como um todo, a controladoria tem um papel muito forte. Então, por exemplo, a controladoria tem uma imagem de controlar, assim,

como se tu olhasse o guarda, esta é a figura, fazendo uma metáfora. Apesar de que, aqui eu enxergo que além da figura de guarda, tem uma percepção de querer ser mais estratégica.”

Através dos argumentos do gestor, é possível crer que a controladoria em sua organização ainda tenha um caminho a trilhar a fim de tornar-se estratégica. Lesca (1996) considera que gerir estrategicamente uma organização faz-se necessário basear-se em informações atuais. Como o controller é o gestor desse sistema, na qualidade de principal executivo de informações de uma organização é auferida a ele tal atribuição (NAKAGAWA; 1993). Sendo assim, para que o mesmo seja estratégico dentro do contexto organizacional é essencial que consiga apresentar à alta direção da empresa informações quanti e qualitativamente atualizadas e em tempo hábil para que a cúpula possa não apenas ter acesso a tais subsídios, mas que com estes possa tomar as decisões mais assertivas, dentro da instabilidade do mercado.

Em relação aos profissionais que atuam na controladoria, o pesquisado afirma:

“Tem uma equipe comigo, entre financeiro e controladoria de 14 pessoas. Basicamente, na controladoria são 10 pessoas, sendo a maioria formado em Ciências Contábeis, um ou dois engenheiros, um na verdade e pessoas que cursaram ou cursam Contábeis. Apesar de que eu posso dizer assim, eu acho que não necessariamente a pessoa que trabalha na controladoria precisa ser formado em contábeis, ela precisa ter um conhecimento ou no mínimo um treinamento, porque tem algumas áreas da controladoria que não são basicamente contábil. E a contabilidade te dá o entendimento, mas ela te restringe a algumas coisas. Então, se tu ficar só focado em um profissional que saiba fazer débito e crédito não vai te levar a lugar nenhum. Tu tem que ter alguém que saiba fazer o débito e o crédito, mas que entenda o negócio, consiga enxergar mais pra frente, ver as conseqüências do débito e do crédito.”

Observa-se que no departamento de controladoria desta indústria, apesar de a maioria ser formado ou estar cursando Ciências Contábeis, há aceitação para outras áreas, como é o caso da engenharia. Isso revela uma preocupação de que a área de controladoria adquira não apenas conhecimento de contabilidade, como de outras áreas afins, estando assim de acordo com as colocações apresentadas por Figueiredo e Caggiano (2004).

“Eu acho que a gente pode ter profissionais com contabilidade, com técnicos em contabilidade com formação superior em engenharia, administração...não necessariamente a formação tem que ser contador. Ele tem que ter um conhecimento, nem que seja técnico contábil pra saber que débito e crédito existem”.

Os profissionais de controladoria, portanto, devem ter diversos outros conhecimentos que contribuem com a realização da mesma, tornando-a efetivamente, estratégica.

“Dentro desta visão de controladoria estratégica, uma coisa que eu entendo como fundamental é o planejamento estratégico. O controle tem que ter, tem que conseguir ficar visualizando o que a empresa, participando da parte estratégica do negócio. Ah, a gente quer sair daqui pra cá, o que isso vai impactar pra nós? Como é que está sendo feito? Então, a pessoa tem que ter um conhecimento estratégico, uma bagagem estratégica, entender o impacto das decisões, estar participando delas. Um controller tem que conhecer da área, mas ele tem que estar envolvido na parte estratégica e a parte estratégica é que e como isso vai acontecer e os impactos disso.”

Em sua fala, o respondente admite haver a necessidade de duas das atividades vinculadas ao processo de gestão, que são o planejamento e o controle. Neste sentido, Willson, Roehl-Anderson e Bragg (1995) atribuem como qualificações necessárias, a fim de que profissional assumir o cargo de controller, a compreensão acerca de ferramentas de planejamento, organização e controle e ainda a visão sobre o mercado no qual a empresa atua e sobre a análise de fatores internos e externos da empresa e como isso afeta a concretização de objetivos organizacionais. Estas duas últimas, por sua vez, relacionam-se com a idéia de a controladoria ser estratégica, ou seja, estar próximo do processo de decisão, acompanhando-o e até mesmo participando do mesmo.

Quando questionado sobre as funções exercidas pela área, ele ressalta que:

“A gente tem aqui na controladoria toda a parte de indicadores de desempenho da empresa que são organizados e analisados pela diretoria.”

Dois questões podem ser observadas em sua frase. A primeira delas é a de que a controladoria responsabiliza-se por transformar dados em informações (elaboração e desenvolvimento de indicadores) e a segunda, é de que a área e o controller reporta-se à direção na medida em que fornece tais informações que quando analisadas pela alta cúpula, resultam em processos decisórios com grandes subsídios (relatórios e indicadores). Com isso, faz-se possível que a área desempenhe o que Beuren (2002) chama de missão que é o cumprimento e a continuidade da organização, pois para isso, é primordial, informações e controles atuais sobre o negócio da empresa com o intuito de comparar com aquilo que foi proposto através dos objetivos, da missão e visão organizacional.

Na busca de realizar a sua missão, a controladoria desempenha algumas atividades, como argumenta o controller:

“A gente tem toda a parte de orçamento, planejamento estratégico, a parte de números e também um pouco da parte teórica do estratégico. Tem a parte do financeiro que é separado, que é a tesouraria, contas a pagar e a receber. A gente tem a parte de ativos fixos, de investimentos e o controle. A gente tem a parte de estoque, que é a parte de apuração dos custos e controle de estoques...o custeio, o centro de custos vai custear tanto, como é que eu vou orçar isso, toda a parte de custeios. Temos a parte de inventários físicos, a parte de viabilidades econômicas, então eu vou comprar, eu vou produzir fora, eu vou produzir dentro, eu vou fazer um investimento e qual o retorno deste investimento, basicamente é isso.”

Percebe-se, através deste relato, que a controladoria desempenha atividades relacionadas à contabilidade e à área financeira, englobando assim atividades cujo caráter é a verificação e o controle como é o caso da tesouraria, de ativos fixos e de inventários e a parte que busca apoiar e dar subsídios ao processo decisório, que são as informações advindas do centro de custos, bem como, dos orçamentos, das viabilidades econômicas e dos resultados acerca dos possíveis retornos de investimentos. Com isso, tem-se um planejamento estratégico bastante amplo e que contempla diferentes questões. Ao ser questionado sobre o envolvimento da controladoria na função de planejamento, o seu gestor admite:

“Na área de planejamento a gente tem aqui um planejamento anual e um planejamento estratégico que é de 3 anos. Então, a controladoria é o centralizador destes dois processos. Então é ela que organiza as informações, que compila, que indica até chegar a um produto final nestas duas áreas. Então, estes dois processos...então, aí ela está muito envolvida com o planejamento, mas no dia-a-dia também...aqui dentro a gente tem uma filosofia que a gente chama de LIN, que é como se fosse o modelo Toyota de produção, que é fazer mais com menos. Então, sempre tem a vamos fazer uma análise, vamos investir tanto pra ter um retorno. Então, pra estar envolvido, pra ver que aquilo realmente tem sentido, que se fala, que realmente este investimento vai trazer um retorno esperado. Ah, vai se fazer um grupo para redução de custo em uma fábrica nossa e a gente está participando, então, é um apoio pra que as áreas, os projetos das áreas estejam suportados financeiramente. E em nível macro, orçamento e planejamento estratégica.”

É possível compreender, portanto, que a responsabilidade tanto pelo planejamento estratégico como para o anual recai sobre a controladoria, sendo esta a provedora de informações

e dados que amparem a concretização destes dois processos. Esta realidade é reconhecida teoricamente por Oliveira, Perez e Silva (2002, p.1) que definem a controladoria como “o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de determinada entidade, com ou sem finalidades lucrativas, sendo consideradas por muitos autores como o atual estágio evolutivo da contabilidade”. Desta forma, as informações contábeis tornam-se indispensáveis para a atuação da controladoria dentro do contexto organizacional. Ademais, a área também apóia, conforme é exposto no diálogo com o controller, a execução do que é planejado através de um acompanhamento da eficácia de cada um dos departamentos da empresa, o que pode resultar num dos objetivos da controladoria proposto por Almeida, Parisi e Pereira (1999, p. 372) que é a “promoção da integração das áreas de responsabilidade.”

O controle da execução dos planejamentos e planos organizacionais é fundamental para que a empresa alcance os seus objetivos traçados e a sua tão almejada eficácia organizacional. Para tanto, faz-se necessário que nesta etapa de controle do planejamento que a organização possa detectar resultados realizados não-congruentes com aqueles que foram previamente planejados, ensejando da área de controladoria orientações específicas aos gestores para a aplicação de ações corretivas, buscando certificar com isso, que os objetivos planejados venham a ser atingidos, ou até mesmo ocorrendo seu redimensionamento, caso as influências ambientais sejam as razões para que tal plano ou planejamento tenha tornado-se inexecutável (CATELLI, 2001).

A prática apresentada pelo gestor da controladoria mostra que o controle sobre o planejado, é realizado por parte da área da seguinte forma:

“Na verdade a gente monitora [o planejamento estratégico], porque o orçamento estratégico tem o horizonte de 1 ano e o planejamento estratégico de 3 anos. Então, aquilo que está no estratégico, normalmente se transforma no orçamento para o próximo ano. Então, nós somos os responsáveis pra verificar que o orçamento se cumpra. Então, faz o orçamento (valores, metas), depois ele é checado mensalmente.”

Nesta organização, o planejamento estratégico torna-se orçamento, sendo então, este o que realmente é controlado. Assim, é primordial a utilização de algumas ferramentas de controle, como elenca o entrevistado:

“Olha, a gente tem uma reunião de indicadores, que ocorre mensalmente aonde são elencados 20 indicadores que os diretores querem olhar. Então, mensalmente é apresentado pra eles os indicadores, mensalmente é apresentado pra eles uma análise do mês. Então, como é que foi o volume de produção, o volume de vendas, em qual mercado, em qual produto, como é que está o DRE da empresa, as margens do mercado, se teve queda de volume, preço...então, neste fórum mensal, é avaliado toda esta parte de desempenho, também tem os indicadores, como é que está os indicadores de sucata, de rentabilidade, de produtividade, como é que está o número de acidentes por funcionários, como está a questão de sustentabilidade, como está a participação de produtos novos dentro da empresa. Como é que está a qualidade dos produtos, a entrega, a satisfação.”

É possível identificar uma riqueza quanto aos indicadores escolhidos pelos diretores da indústria que buscam auxiliá-los a visualizar a realidade organizacional a fim de vislumbrar nossos rumos e perspectivas para a empresa, uma vez que alguns destes são objetivos e operacionais (volume de vendas, produção, entre outros) e outros, subjetivos e mais estratégicos (sustentabilidade, qualidade e satisfação, entre outros). Por conseguinte, a partir de uma elaboração e mensuração correta e adequada dos resultados encontrados por parte da empresa, com base nos índices é possível que a cúpula da empresa possa avaliar a organização como um todo, tendo assim, são apenas dados, mas sim, informações preciosas para que ações e decisões sejam realizadas. Frente a isso, a controladoria tem o papel, tal como defende de Figueiredo (1995) de elaborar e revisar de modo constante os padrões de avaliação de desempenho com a intenção de que estes sirvam como guias orientativos aos demais gestores e diretoria.

Corroborando com tal entendimento, o controller define como se configura o estabelecimento, o controle e a avaliação de indicadores em sua empresa.

“Na verdade quando se começa o ano se define indicadores que a diretoria quer enxergar, se define o formato de cálculo e a periodicidade. Então, cada mês as áreas envolvidas alimentam estes indicadores dentro de um sistema que nós temos e fazemos uma revisão pra ver se está mais ou menos coerente e é apresentado à diretoria. Então, na diretoria, tem os diretores das áreas afetadas...então, se tiver alguma questão da área financeira, nosso vice-diretor faz algum comentário e os outros diretores. Então, neste fórum são discutidos assuntos financeiros, do tipo rentabilidade, margem e outros do tipo que te falei, como qualidade, sustentabilidade, satisfação do cliente, prazo de entrega.”

Quando algum dos índices não se apresenta muito positivo, aplica-se a metodologia do PDCA. Segundo Pinto e Gonçalves (2007), o ciclo PDCA refere-se ao modo pelo qual as mudanças devam ser gerenciadas dentro do ambiente empresarial. Neste sentido, a sigla PDCA que traduz as palavras planejar, fazer, verificar e agir tem como referência o ciclo de melhoria contínua que busca constantemente a eficácia organizacional.

“Aí a gente tem uma reunião bimestral aonde aqueles indicadores que ficaram vermelhos nesta apresentação pra diretoria, o gestor responsável traz...aqui a gente usa uma metodologia chamada A3, que é um PDCA. Então, ele faz um plano de ação, dizendo o porquê que o indicador não foi atingido, indicando as causas, o que vai ser feito, quando e depois o plano. Isso é feito a cada 2 meses”.

Tal como exposto, o PDCA não busca apenas as funções de planejamento e implementação das mudanças, como também, se o que foi modificado propiciou a melhoria esperada ou aspirada (PINTO; GONÇALVES, 2007).

A partir de todos os conhecimentos e práticas adquiridas pelo controller ao longo de sua atuação nas áreas de contabilidade e de controladoria, o mesmo faz a seguinte explanação acerca da atuação do controller na sociedade atual:

“Da mesma forma que o contador, eu acho que é muito profissional. Tem aqueles contadores e *controllers* que tem aquele perfil e tem uma forma de trabalhar que é aquela mais ortodoxa...eu sou responsável pra que este numero esteja correto, eu não sou responsável pra transformar este número, pra fazer acontecer. Então, são pessoas que usam os dados das outras áreas e os transformam simplesmente em relatórios. Eu enxergo que o papel do controle é ter estes dados, mas estar envolvido concepção dos números, na estratégia da empresa, estar envolvido no negócio. Se o *controller* ficar a parte como simplesmente um guarda-livros...guarda-livros daqui um tempo não vai mais existir, vai ser um scanner. Então, eu acho que este papel tem que estar acontecendo, esta transformação tem que acontecer. Eu percebo em alguns casos, mas não em todos os casos.”

A idéia de controller para este profissional é de que o mesmo tenha que ser uma visão e atuação estratégica. Para isso, faz-se necessário que o controller seja responsável pelo projeto, de implementação e manutenção de um sistema integrado de informações que contribuam para o planejamento, execução e controle adequado das atividades de uma organização, sejam de

suporte ou operacionais, utilizando com eficiência e eficácia os recursos disponíveis (NAKAGAWA, 1993).

“Eu vejo assim que o papel do controller é...normalmente existe em empresas de grande porte, porque em empresas de médio e pequeno porte ou tem um diretor ou tem um contador. Então, o controller só surge quando tem uma estrutura...e normalmente os controllers eles têm toda a contabilidade abaixo deles. Então, a estrutura da empresa aqui é um pouco diferente da concepção de mercado. Pois o mercado normalmente diz assim: controller tem contabilidade, controladoria tudo abaixo dele, aqui não, aqui é um pouco separado. O papel do controller hoje ele é muito misturado com alguns diretores financeiros, alguns contadores, então, ele fica...é um termo que eu acho que não é muito comum. Ele acontece em algumas empresas de grande porte, que existe o papel do controller, mas em alguns o papel do controller se mistura de um diretor financeiro junior, não é aquele vice-presidente...então, eu te diria que no mercado é difícil tu falar com alguém assim controller.”

O entrevistado faz referência à existência da controladoria e conseqüentemente, do controller nas organizações. Para ele, surgem tais papéis na medida em que a organização tem um porte grande e se torna complexa. Além disso, há certa confusão sobre qual o posição da área no organograma da empresa. Pode-se relacionar tal fato ao que a departamentalização tem a finalidade de que a estrutura organizacional facilite o fluxo de informação, bem como, a definição de autoridades. Portanto, dependendo do modelo de gestão adotado pela empresa, aí incluída sua estrutura organizacional, está localizada a controladoria.

Em relação aos maiores desafios encontrados por parte do gestor da controladoria desta indústria estuda, há uma explanação realizada pelo mesmo.

“É muito nesta parte, é conseguir fazer com que a controladoria seja estratégica e esteja acompanhando o negócio da empresa e não esteja simplesmente ali ao lado, registrando números. Eu acho que este é o maior desafio.”

Ter uma atuação estratégica parece ser realmente o maior desafio para este gestor cuja atuação já tem caminhado para este horizonte. Contribui com esta idéia da configuração da controladoria em sua organização, a síntese que o controller faz sobre a área em sua empresa.

“Se eu pudesse te resumir, eu te diria que a controladoria tem dois perfis, que está muito mais ligado ao profissional que atua nela. Pra mim, esta questão de controladoria não é clara no

Brasil ainda, eu acho que ela está se formando, eu acho que aqui na empresa a controladoria é muito mais estratégica que controle e fiscalização.”

4.3 Caso 3: A empresa Y

A empresa Y é do setor terciário e seu negócio principal é a comunicação. A matriz deste grupo encontra-se na cidade de Porto Alegre, mas a organização atende aos estados do Rio Grande do Sul e Santa Catarina. O gestor de controle, como é denominado o cargo do responsável pela controladoria, atua nesta função há 9 anos, sendo que já trabalhou 4 anos em auditoria externa, foi também auditor interno, contador e na empresa, trabalhou como contador geral do grupo.

Ao ser questionado sobre o significado atribuído ao termo controladoria, o gestor explica que:

“[...] a controladoria são os olhos do acionista na gestão dos negócios da empresa. Fundamentalmente é isso, eu acho que ela tem que ter o respaldo dos acionistas e as regras todas estabelecidas e ela tem que garantir para o acionista que as coisas funcionem conforme o delineado dentro dos parâmetros pré-estabelecidos. Eu acho que é isso a controladoria que hoje eu acho que não tem nada a ver com guarda-livros. o papel é aquele, não é esperar que as coisas venham à mesa, à área é correr atrás da informação, estar no centro certo, na hora certa, é estar junto com os negócios e fazer acontecer.”

Observa-se através de sua fala, que para o controller, o papel da controladoria busca assegurar a concretização dos objetivos e resultados procurados pelos acionistas ao investirem na empresa. Neste sentido, Bianchi (2005, p.22) defende que a controladoria configura-se como “órgão de apoio que tem como um dos seus objetivos conduzir a empresa à eficácia, buscando a otimização dos resultados para os proprietários ou acionistas da organização”. Com isso, percebe-se a importância que os acionistas têm na empresa em estudo, bem como, para a área de controladoria.

Ao dar continuidade à entrevista, o gestor faz uma descrição sobre a área de controladoria em sua organização.

“Então, a gente tem a área contábil que é a responsável por todo o fechamento e apuração de impostos e reporte a todos os públicos. Então, a gente tem a área de investidores externos, que a gente tem relatórios registrados semestrais. Aí tem as siglinhas: ESPEDE, SINTEGRA, DIRF,

DFTS, todas as coisas que a gente tem que fazer todos os meses. Outra parte é que nós somos responsáveis pela auditoria e gestão de acesso aos sistemas. Então, qualquer funcionário que entra na empresa ele tem acesso aos sistemas para desempenhar a sua função e não assim: ah, entrou um funcionário e está aqui um saco de acesso e hoje o que acontece, licenças custam. Então, se tem 6.000 funcionários, não se precisa de 6.000 licenças. Tu vais ver quais os funcionários que precisam de Excel, Word, Internet, de sistemas de negócios em si, tu direciona dentro de uma gestão de riscos, aí tem toda uma questão de segregação de funções, aquele que faz isso, não pode fazer aquilo, quem aprova não lança. E isso está tudo parametrizado dentro de uma matriz de risco...a gente fez um diagnóstico por meio de uma consultoria externa em 2006 para levantar quais eram as vulnerabilidades da empresa, dentro de uma metodologia de um parâmetro mensurável e com base nisso a gente levou para o Conselho de Administração da empresa, dentro de um órgão que é o Comitê de Segurança e Risco e a gente validou quais os riscos a empresa aceitava que são riscos de negócio, que a gente deveria ter um controle extra para minimizar estes riscos e quais os riscos que a empresa não aceitava correr. Então, a gente fez todos uns planos de adequação destas atividades para eliminar estes riscos. Tem toda a parte de orçamento tributário e orçamentário que está dentro da nossa área também, a gente olha as alternativas e propõe para a administração da empresa, após aprovado a gente executa ou não dependendo do nível de alçada ou governança que a gente tem.”

Duas questões merecem atenção neste relato. A primeira, envolve as áreas subordinadas à controladoria, que são: contabilidade, investimento externo, auditoria e gestão de riscos, ou seja, a controladoria é uma área que engloba subáreas que se complementam e que vão além dos setores contábeis e fiscais. Já a segunda, refere-se à existência de a organização utilizar a ferramenta da prática de governança em sua gestão.

A governança a que o entrevistado faz referência é a Governança Corporativa, que pode ser entendida como um sistema de relacionamento que ocorre entre acionistas, os auditores independentes, os executivos da empresa e os conselheiros de administração (LODI, 2000). Avançando tal entendimento, o IBGC (Instituto Brasileiro de Governança Corporativa, 2004) defende que a governança corporativa seja:

“o sistema que assegura aos sócios-proprietários o governo estratégico da empresa e a efetiva monitoração da diretoria executiva. A relação entre propriedade e gestão se dá através do conselho de administração, a auditoria independente e o conselho fiscal, instrumentos

fundamentais para o exercício do controle. A boa governança corporativa assegura aos sócios equidade, transparência, responsabilidade pelos resultados (*accountability*) e obediência às leis do país (*compliance*).”

Vale ainda expor o conceito dado pela Comissão de Valores Mobiliários – CMV (2001, p.1) acerca do termo governança corporativa, que é “o conjunto de práticas que tem por finalidade otimizar o desempenho de uma companhia ao proteger todas as partes interessadas, tais como investidores, empregados e credores, facilitando o acesso ao capital.”

Pode-se inferir frente a tal conceito que, há uma estreita relação entre controladoria e Governança Corporativa, uma vez que ao se trabalhar com esta, a organização busca além de transparência, instrumentos que possibilitem reduzir as discrepâncias entre as informações geradas e as utilizadas, bem como, o controle quanto à segurança destas para que contribuam do melhor modo possível para o processo decisório. Sendo assim, é de fundamental importância que a empresa alinhe a sua área de controladoria à ferramenta de governança por ela adotada.

Na organização investigada, tal alinhamento não ocorreu instantaneamente, até porque a área de controladoria passou por uma evolução que foi acompanhada pelo controller entrevistado, conforme conta:

“Eu tenho 13 anos de empresa. O cenário: quando eu entrei aqui nós fechamos a contabilidade 60 dias depois do fechamento do mês. Não tem como tu ter um instrumento que tu recebas a informação 60 dias depois como tomada de decisão. Então, a gente tem uma questão que tudo caminhou neste sentido, a primeira questão foi a questão do *bag* do milênio lá em 98, em 99, quando os sistemas antigos não iam funcionar e as empresas buscaram ferramentas para se adequar e quando a gente fez todo o projeto, eu fui um dos líderes do projeto, do novo RP na empresa, e a gente discutiu com a gestão desde o plano de contas até o objetivo. Então, lá na época a gente falava, a gente vai fechar a contabilidade lá no décimo dia útil e foi, a gente foi no décimo, no sétimo, no quinto e hoje a gente está no terceiro porque a gente fecha o faturamento no segundo...então, se a gente fecha o faturamento no primeiro dia útil, a gente fecha a contabilidade no segundo. A gente precisa um dia depois de fechado o faturamento para fechar a contabilidade e aí que muda né, no momento em que a gestão tem informação rápida para a tomada de decisão, aí é bola para a frente. Um segundo ponto é a consistência, as informações têm que estar certas, por isso que eu falei anteriormente que a área de controladoria tem que participar das decisões, do que será feito e como será feito. Tem que ser ouvida, para não ter

inconsistência entre o planejado e o executado. Faz o *business plan* de um produto novo não considera a carga tributária ou define a carga tributária equivocadamente, tu tens um resultado completamente diferente. No momento em que as áreas de negócios reconhecerem que a controladoria é parte integrante e tem o objetivo de ajudar os negócios a atingir os seus objetivos, cumprindo a legislação e as regras estabelecidas pela direção da empresa...deu! este é um ponto, tu não pode dizer o seguinte: a área de controladoria não pode ser, não pode fazer. Nossa filosofia é o seguinte: não dá para fazer por aqui, mas a gente pode fazer por aqui, ou por aqui, por isso, por isso, por isso...convencer o outro lado que existe uma inconsistência em relação ao que o cara está querendo fazer, daí vai para fora, se decide e no momento em que se decide por um caminho tem que estar todas as variáveis analisadas e bola para frente. Então, fundamental é isso, a controladoria não pode ser o *break* da empresa, aonde pára tudo, aonde tudo demora para tomar decisão, aonde eles são do contra, aonde eles estão contra os nossos interesses. Não, a gente tem que participar na hora certa dos negócios e ajudar as áreas administrativas a realizarem os seus objetivos, com transparência...esta eu acho que é a principal questão. Com isso e com agilidade na operação dos resultados, tranqüilo.”

Nota-se que a área contábil nesta organização passou de uma atuação meramente operacional a uma atuação de caráter estratégico, desenvolvendo com isso, uma contabilidade gerencial. Esta é definida por Marion (2006) ao afirmar que esta é voltada para fins internos da empresa, visando suprir seus gestores com um elenco maior de informações cuja finalidade é a tomada de decisões. De uma maneira geral, verifica-se que todo procedimento, ferramenta, informação ou demonstrativo contábil, adequado para que seja utilizado por parte dos dirigentes quando há alternativas divergentes no processo decisório, enquadra-se na área de contabilidade gerencial. Diferencia-se das outras contabilidades por não se atrelar aos princípios tradicionais. Acompanhando tal evolução, surge o setor de controladoria que busca a efetivação dos objetivos organizacionais a partir da utilização de modo eficaz de informações que advém principalmente da contabilidade.

“Na realidade é o seguinte: o que fazem parte da controladoria? Tem a parte de contabilidade, a parte de planejamento fiscal e societário, auditoria interna, auditoria de sistemas e a gestão de riscos...todos estão incorporados à controladoria. E isso a gente discute muito no nosso dia-a-dia, a empresa trabalha muito com RP, tipo este sistemas de contabilidade que estão totalmente ligados. Então hoje, a nossa contabilidade, menos de 1% dos nossos lançamentos

contábeis são gerados pela contabilidade, os outros lançamentos estão todos gerados nas operações. Então, a nossa função é parametrizar sistemas, ganhar produtividade e trabalhar na função de que a empresa precisa informação em tempo hábil para tomar a decisão e a melhor informação é a que vem da contabilidade. No momento em que a gente consegue dentro de uma controladoria passar esta confiança para a gestão, é meio caminho andado. Então, hoje, por exemplo, todos os instrumentos de gestão ou de decisão, são os documentos que saem da contabilidade, só que, por exemplo, no terceiro dia útil do mês a gente tem o mês fechado, a gente reporta os resultados de uma forma sintética daí no quinto dia útil sai os relatórios gerenciais de resultados por operação. A gente tem um plano de contas gerencial, mas que atende também as questões societárias e fiscais. Então, o que acontece é que qualquer gestor consegue chegar de manhã, consultar e lá ele tem todos os lançamentos feitos no segundo anterior, pois estão na tela dele, então, ele pode olhar sua performance...então, ele tem uma gestão de custos muito forte na empresa, tudo encima dos dados contábeis, tem o orçamento matricial, orçamento base zero. Então, todo o orçamento realizado versus a realizar está encima dessas informações contábeis. Então, isso ajuda um monte...então, eu diria assim: a principal questão quando a gente fala de controladoria ou nomes parecidos, eu digo o seguinte: tu queres ser o guarda-livros ou o contador? É esta que é a questão. E esta questão principal não adianta tu só querer fazer isso, como é que a empresa te enxerga? Se a empresa te enxerga uma fonte de problemas, uma fonte de guarda de documentos, tu tens um trabalho longo dentro da tua empresa pra fazer tu mudar isso, como mudar esta questão. Não adianta tu chegares e dizeres o seguinte: não, vamos fazer aqui e depois a gente manda lá para o pessoal da contabilidade que vê como é que contabiliza, se tem imposto pra pagar, se não tem, qualquer coisa assim. Daí o caminho está totalmente torto. Nós, há muitos e muitos anos atrás a gente conseguiu colocar isso na cabeça dos gestores...então, a gente participa de qualquer produto novo, de qualquer alteração que se faça dentro da estrutura gerencial de informação para acionista, nós participamos deste momento, ah, tem tributação, não tem...como é que se encaixa, a gente participa da decisão do lançamento do produto. Com isso, o que acontece? A gente já trabalha na parametrização do produto, na parametrização dos sistemas com o objetivo de que no momento em que a operação é lançada, ninguém corre atrás de ninguém e bola para frente. Então, eu acho que este é o segredo de uma controladoria eficiente. Claro que tem que ter toda uma disposição do acionista, mas se o contador, a pessoa que está liderando o time, a área não abraçar esta questão e mostrar que a melhor informação, a

informação de qualidade é a que vem da contabilidade e que serve para todos os públicos, tem que ser consistente, tem todo o papel e tem que mostrar toda a questão que o papel que a controladoria barra contabilidade tem hoje no sentido de pagar impostos corretamente, mas hoje não é só pagar impostos corretamente, é declará-los corretamente e ter instrumentos para fazê-los dentro de uma estrutura em que o gestor sabe que aquilo dali está interligado, que aquela informação é a que vai para o fisco, que vai para o acionista, que vai para o mercado, toda completa. Eu acho que este é o papel da controladoria.”

O controller destaca a importância da informação contábil para a controladoria. Pode-se entender melhor tal situação à luz da teoria que trata sobre o tema. Nakagawa (1993) e Beuren (2004) relacionam as funções desenvolvidas pela contabilidade com as de controladoria. Neste contexto, os autores argumentam que ambos têm o dever de prestar contas sobre os resultados obtidos nas organizações, em detrimento das responsabilidades que emanam de uma delegação de poder e cobrança. Nas empresas, a controladoria ou o controller deve estar sempre na vanguarda de todas as informações comunicadas aos gestores ou diretores executivos, na medida em que a expectativa será sempre a gestão eficiente e eficaz dos produtos/serviços da organização, podendo assim, alcançar os objetivos e metas estabelecidas dentro do processo decisório instituído dentro de seu âmbito de autoridade. Para tanto, faz-se necessário que toda a empresa esteja alinhada e que todas as áreas possam alimentar-se e alimentar os sistemas de informações utilizadas na organização, conforme mostra:

“Toda a empresa está alinhada, a área de vendas, suprimento, RH, mercado, o pessoal que recebe premiação sobre o atingimentos de metas. Na medida em que teus números têm confiança, que eles fecham com as informações, por exemplo, o RH fecha a folha de pagamento, eles tem um número na folha, no momento em que eles vão pra contabilidade e eles enxergam um número diferente que eles não entendem aquele número, ele não vai se suportar naquilo dali, ele vai dizer: não, aquele número está errado, não serve para eles. Então, tem todo um alinhamento de expectativas e interesses, tem um alinhamento de conhecimentos...a área de contabilidade e de controladoria não pode ser uma caixa preta aonde ninguém entra aqui, ninguém pode, isso aqui é só nosso. Não existe! Pois daí tu começa, os teus pares, os teus fornecedores, para ti teres uma informação adequada, começam a te boicotar. Então, tu tens que levar todo mundo para jogar para o mesmo time, então tem que estar muito clara a visão e o objetivo e com o primeiro nível, que é a direção da empresa abraçando isso.”

Frente a este contexto, de sinergia entre as áreas e de um trabalho conjunto entre as mesmas em prol do atendimento das necessidades da diretoria, o controller da organização desempenha algumas atividades, como as elencadas por ele:

“Hoje eu executo zero...zero é forçar a barra. Hoje, eu executo muito pouco, pois o objetivo é levar o time a adequar a estrutura, estabelecer a prioridade dentro da visão, estar muito atento a questão tributária, societária e estar muito próximo dos negócios para atender as necessidades deles, de demandas novas, adequações, participar do dia-a-dia das decisões das operações como um todo.”

Esta afirmação permite relacionar a um dos objetivos da área de controladoria ressaltados por Oliveira, Perez Júnior e Silva (2002, p.13) que é o de “exercer uma força de influência capaz de influir nas decisões dos gestores das entidades”. Desta forma, a controladoria da empresa em estudo parece estar bastante adequada aos movimentos operacionais e estratégicos vivenciados pela organização, corroborando de modo constante com as decisões de sua cúpula. Para o desenvolvimento deste trabalho, o gestor da controladoria conta com a colaboração de alguns profissionais no seu departamento.

“A grande maioria são contadores ou estudantes, mas 80% da área são contadores formados. Normalmente, a gente tem 3 ou 4 estagiários que trabalham, muitos são efetivados, outros não, obviamente. Nós temos analistas de sistemas para esta parte de gestão de sistemas. Nós temos um advogado, um contador-advogado que trabalha conosco, tem um administrador que é o gerente de riscos.”

Há diversidade de formações em termos de graduação dos que atuam na área de controladoria, isso revela uma valorização de que diferentes contribuições em termos de conhecimento podem corroborar para que a área de controladoria possa desempenhar seu papel de assegurar que a empresa dê continuidade as suas atividades de forma eficiente e eficaz. Tais conhecimentos para o desempenho no cargo de gestor da controladoria e de outras funções deste departamento são abordados pelo pesquisado.

“Vamos falar do profissional de contabilidade, depois eu chego no profissional de controladoria que é mais uma especialização e que tem que ter mais umas questões pessoais. Hoje não tem como um profissional de contabilidade não ter conhecimentos de legislação societária e tributária, não tem como, porque se não tu te restringe muito às questões operacionais da contabilidade, tu não tem uma visão ampla do todo. Primeira questão, contabilidade e direito

societário e tributário eles andam muito próximos. Tem uma questão que eu sempre coloco e digo o seguinte: advogado não sabe fazer conta. Então, um contador se ele não consegue fazer conta ele não vai a lugar nenhum, então, pressupõe-se que um contador saiba fazer conta pela questão da formação dele que tem disciplinas de matemática, matemática financeira. O contador tendo esta visão jurídica desta área societária e tributária, ele ganha muita área para atuar e ele ganha muito porque suas opiniões em qualquer fórum elas se qualificam de uma maneira extraordinária. E a segunda questão, a melhor escola voltada para a controladoria em si, se os jovens na hora contábil puderem trabalhar 5, 6 anos em auditoria externa não tem a melhor escola para a questão de controladoria. Meu ponto é o seguinte: tem um limite de tempo, porque normalmente o auditor, o consultor, ele sabe que está errado, mas não sabe como fazer certo. Então, se ele pegar todas as manhas e malícias de auditoria, ele acaba perdendo um lado do cérebro. Então, fica aquele negócio, está errado, está errado, quando tu chega e diz como que eu faço certo, ele não sabe. Tem uma primeira parte, por isso que eu digo que 5, 6 anos na área de auditoria, a bagagem, o conhecimento, a gama de empresas diferentes que o pessoal audita te dá uma base de conhecimento muito ampla de “n” opções. Mas ir para o lado operacional e não se limitar só naquela de que está errado, está errado e ficar limitado. Agora, se tu me disseres, não, eu quero ser auditor, eu quero me tornar sócio de uma empresa de auditoria externa, é um caminho, é uma profissão que eu acho super legal, mas como controladoria de uma empresa, eu coloco este ponto.”

Ter múltiplos conhecimentos é de grande valia ao profissional que procura, a partir do desempenho de sua função, contribuir para que a área aja de forma estratégica perante a área. E ser estratégico requer que além de conhecer bem o negócio aonde se atua, é entender sobre estratégias, cenários, enfim, falar a mesma linguagem utilizada pela diretoria a fim de que a comunicação possa fluir. Pode-se associar tal entendimento com um dos princípios primordiais citados por Beuren (2004) que é o de comunicação racional, que reside na prestação de informações aos gestores em linguagem compreensível, ou seja, saber entender o que e com quem se fala.

“Hoje o profissional de controladoria ele tem que dizer que está errado, mas tem que apontar qual o caminho certo a ser seguido. Se não fica aquele negócio: controladoria não sabe fazer nada, controladoria só sabe dizer não, controladoria não é parceira, controladoria é aquela área que fica lá no canto da empresa, que vive num outro mundo...não vive num mundo de

negócios, daí não dá para contar com eles para nada. Eu acho que deva ser muito diferente, a gente tem que dar uma resposta e se tiver que dizer que é não, é não, não tem como fazer, tem questões que a gente diz que não dá para fazer por isso, por isso, mas estas questões têm que ser exceções, ou diz o seguinte, dá para deste jeito, mas tem este ponto que eu não tenho autonomia para decidir. Eu acho que tem que levar para um fórum acima da governança da empresa, vamos para a diretoria executiva, vamos para um conselho, aprovar o que é muito complexo.”

Segundo Nascimento e Reginato (2006), um modelo de gestão é um conjugado de princípios e normas que direcionam a ação empresarial em cada fase com o intuito de que a entidade alcance os seus objetivos. Em um processo de gestão estratégica, é de fundamental importância que a controladoria atue em cada uma das funções de planejamento, execução, avaliação e controle do processo de gestão. Dentro do planejamento estratégico, a controladoria pode auxiliar na elaboração de planos de ação (ROEHL; ANDERSON; BRAGG; 1996).

“Nós temos 2 pilares que rege o nosso dia-a-dia é cadastro. Qualquer *stakeholder* que trabalha com a gente (acionista, fornecedor, cliente, banco, funcionário) ele tem que ter um cadastro conosco...toda a operação efetuada esses *stakeholders* elas estão dentro de um cadastro hoje que tem uma visão, transação a transação. Por outro lado, eu tenho diretrizes orçamentárias, ou seja, o que pode ou não pode fazer e qual conta é contabilizada o que pode ser feito. Então, hoje a gente tem um plano de contas comentado basicamente estabelecendo limites, por exemplos, viagens. A gente tem políticas, diretrizes orçamentárias especificamente de viagens onde diz você é coordenador administrativo, assistente se você for viajar você tem um custo de refeição de 15 reais com nota fiscal, se você for viajar sozinho você tem direito a ficar num hotel com a diária de até 100 reais. Você é gerente, você pode gastar até 25 reais...se eu viajar com um assistente administrativo é óbvio que ele não vai ficar num hotel e eu num outro. Nós vamos ficar no mesmo hotel, eu puxo ele, daí quando a gente for almoçar eu não vou comer um filé e ele uma carne de panela, certo? Vale tudo igual. Mas quando a pessoa viaja sozinha ela tem as diretrizes orçamentárias pré-estabelecidas. Então, dentro destas diretrizes tem tudo isso, tudo pré-estabelecido e tem a conta contábil que tu vais colocar e tu tens que ter orçamento, se tu não tiver orçamento tu tens que ter uma aprovação prévia da tua viagem e quem vai suportar aquele custo. Como é que foi feita tais diretrizes? Em conjunto, planejamento, gestão e controladoria. [...] Hoje o nosso plano de contas das diretrizes orçamentárias permeia a organização. Qualquer pessoa que tem acesso ao nosso sistema, ela enxerga as diretrizes, qualquer dúvida que ela tenha, ela entra ali

e ela sabe como é que faz, o que pode e o que não pode. Mas claro como tem muito, às vezes, o cara diz quero saber isso e não sei aonde eu procuro, eles ligam lá para o cara da controladoria, ah, isso aqui está dentro de um pacote que a gente chama, que é um agrupamento de contas.”

O gestor da controladoria desta empresa traduz os planos adotados pela empresa planos de contas bastante completos e específicos das transações realizadas dentro da empresa e exemplifica como isso ocorre na prova. Estes se fazem possíveis, pois a empresa possui um sistema de informação integrado entre os seus diferentes setores. Diante desta realidade, a controladoria tem o papel de controlar tais sistemas, bem como, fazer com que todos os envolvidos na organização possam utilizá-los de modo adequado, mas de nada vale planejar se este não for executado. Neste sentido, Mosimann e Fisch (1999, p. 115) afirmam que:

“Não faz sentido planejar se o que foi planejado não se constituir em uma diretriz para a execução, e, da mesma forma, não se deve planejar sem haver controle dos desvios em relação ao planejado e as causas desses desvios, e conseqüente tomada de ações corretivas. De outro modo, o controle deve incidir sobre o próprio processo de controle, para detectar se a forma como está sendo empregado está sendo eficaz.”

Devido à importância, como já apresentado, pela teoria sobre a execução dos planos, o controller entrevistado responde sobre a contribuição do departamento da controladoria neste processo, que está trabalhando diretamente com o pessoal de planejamento.

“O nosso sistema está parametrizado, então, a gente tem 6 a 7 livros. A gente tem o livro societário, que é o livro econômico, a gente trabalha com o livro caixa, a gente trabalha com o livro orçamento, com o livro CMI que hoje a gente está se adaptando para IFRS. A gente tem o For Quest, que é um orçamento mais com a visão de curto prazo. Tem o orçamento anual que a gente tem que é para o estabelecimento de metas para performance dos executivos, mas por outro lado, este ano num cenário de crise, aquele meu orçamento que eu aprovei lá em outubro do ano passado não é real, porque o mercado não está aquecido, eu tenho dificuldade de vendas, qual a previsão de fechamento para os próximos 3 meses? Então, a área de planejamento faz uma adequação deste orçamento e tu tens uma visão de curto prazo como serão os resultados, podendo comparar com o orçamento original. Então, todos os nossos sistemas gerenciais podem comparar 2 livros, então, tu podes comparar como foi o mês de abril de 2009 com abril de 2008, com abril de 2007. Tu podes comparar os 4 primeiros meses do ano com o orçado, tu podes comparar o econômico com o caixa, isso tudo parametrizado. Então, a gente tem toda esta visão junto com o

planejamento. Eu e o pessoal de planejamento estamos sempre muito juntos, pois às vezes tem determinadas distorções, ah, isso pode, isso não pode, a gente já discute na hora e manda ver.”

Cabe dizer ainda, que os conceitos de controladoria mais atuais sinalizam que o controller desempenha sua função de controle de modo muito especial, uma vez que contribui à empresa na questão, referenciando dados pertinentes, bem como, exercendo uma influência sobre os gerentes para que estes tomem suas decisões lógicas e consistentes com relação à missão e objetivos organizacionais (CATELLI, 2001).

“Nós estabelecemos os números que são parâmetros para o estabelecimento das metas. Se atingiu, não atingiu, vem da controladoria, o que for número monetário. A gente tem outros parâmetros de gestão que são físicos. Tem uma parte que é índice de veiculação dos nossos jornais, que é ICV, que também é responsabilidade da auditoria apurar todo mês. Mas assim, a questão de audiência e outras coisas, vem de outras áreas.”

Novamente, a questão de sinergia em termos de trabalhos e de informações entre áreas é ressaltada, isso é resultado de um complexo sistema informacional que permite o fluxo de informações entre setores, bem como, a consolidação de índices de mensuração através de um controle considerado concomitante, segundo a classificação de Besta (*apud* Schmidt, 2000). Para uma atuação estratégica da área de controladoria, além de ferramentas de controle é necessário uma avaliação entre o que foi planejado versus o que foi executado e isso é apresentado pela fala:

“O próprio sistema RP nosso faz toda a gestão, aquelas comparações entre os livros. A gente tem metas claras, qualitativas e quantitativas, porque não adianta tu atingires o resultado de um ano e quebrares no ano seguinte. Então, as premissas todas das metas estão calcadas neste alicerce. Atingimento de metas a curto prazo, mas perpetuação de resultados, então, a gente tem índice de satisfação de clientes, índice de circulação de jornal, de audiência, dentro de todas as metas gerais da empresa, não é só da área de produtos e vendas. O objetivo nosso é fazer com que, como nós somos da área de apoio, nosso objetivo é fazer com que os negócios atinjam seus objetivos. Eu não tenho objetivo próprio, meu objetivo é ajudar que eles cheguem, pois a medida em que eles chegarem aos seus objetivos, eu também estou chegando.”

Percebe-se então, a partir das colocações do gestor, que a controladoria em sua organização envolve-se diretamente com cada uma das etapas do processo de gestão e está próxima aos demais setores e à cúpula organizacional, por isso, pode-se afirmar que sua atuação tem sido estratégica, na medida em que, como o pesquisado fala, é uma área de apoio e seu

objetivo é fazer com que o negócio cumpra o seu objetivo. Desempenhando esta função muito importante em sua empresa, o controller expõe como ele percebe a área na sociedade atual:

“Eu acho de fundamental importância, desde que a área de controladoria assuma seu papel efetivo. Por isso que eu digo, as empresas ou o profissional, ele quer ser um *controller* ou ele quer ser um guarda-livros, ou uma área de controladoria guarda-livros ou uma controladoria efetiva? Têm profissionais que aceitam o lado do guarda-livros, tem profissionais que não aceitam e aí tem buscar um caminho efetivo para profissão, eu acho. Que é o lado da controladoria, ter controle, participar da gestão, ser efetivo, que foi aquilo que te coloquei que a controladoria são os olhos dos acionistas no detalhamento, só que este espaço tem que ser conquistado. E eu acho que este papel aqui na empresa está muito claro e não é porque eu estou aqui hoje nesta função que é assim, mas eu acho que qualquer profissional que assuma esta função ele vai ter este papel e se ele não conseguir exercer esse papel ele vai ser expulso do processo. Então, se ele não participar, não for efetivo dentro desta conjuntura, não vai ter espaço, porque a empresa já comprou a idéia e sabe das vantagens que tem isso. Agora, tem empresas que não estão nesse caminho e daí cabe aos profissionais direcionarem para isso. E daí, claro, eu acho que a recompensa é muito grande, sobre todos os aspectos...sobre a questão financeira, de reputação, como é que a empresa se enxerga dentro...eu acho que é muito legal.”

Pela fala é possível notar a relevância que o gestor dá ao papel do controller para o desenvolvimento da área, afirmando que o mesmo influencia no modo que a mesma vai desempenhar suas funções e atividades em relação à própria organização e sociedade. Nakagawa (1993) admite que o controller possa exercer seu papel de forma bastante peculiar, pois quando o mesmo organiza as informações, pode estar transferindo dados importantes, influenciando os gestores ou diretores executivos, no processo decisório. Neste sentido, deve-se considerar todo o universo da empresa, desde sua missão, visão e valores, como seus objetivos e como é caracterizada a sua cultura.

É pertinente ainda, para um fechamento desta análise, mostrar os maiores desafios que o gestor considera haver para a área de controladoria dentro das empresas.

“Hoje, passado todas estas questões, o papel da nossa controladoria já está num nível muito legal. Quais os nossos planos para o futuro? A gente está trabalhando para ter uma contabilidade no IFRS mais a longo prazo, a gente está trabalhando isso mais para 2011. Hoje, projeto 2008, 2009 nós estamos finalizando a implantação de uma gestão de risco onde a gente

está num estágio o qual estamos transferindo o DNA de riscos para os gestores. Então, saber o seguinte: passar para o gestor lá da ponta qual a autonomia que ele tem, qual o risco que ele pode assumir e qual ele não pode assumir no dia-a-dia do negócio é de fundamental importância. Nós estamos entrando num parâmetro que o gestor tem determinadas regras que ele tem que seguir na gestão das pessoas, nós temos toda a questão de políticas de compras, então na hora em que se está comprando, está se fazendo as 3 cotações de melhor preço dentro das políticas pré-estabelecidas, questão de vendas, eu estou dando o desconto que eu tenho autonomia para dar na venda do meu produto ou não. Quais as dificuldades que eu tenho para atingir as metas? O mercado requer mais ou menos por isso. Como é que eu pego então, as aprovações desses patamares. Então, a gente está traçando toda uma linha de riscos nas operações pequenas, médias e grandes como é que as empresa se comportam no dia-a-dia desse detalhamento. Então, a gente fez um diagnóstico lá em 2006, a gente traçou planos em 2007, meados de 2008, estabelecendo os limites aonde a gente quer chegar. Agora, a gente está num período de manutenção e passando para estas operações, todas estas diretrizes, porque ele tem que estar atento também a estas coisas, não somente as questões mais macro e etc. porque o que a gente entende é que se as principais lideranças souberam as diretrizes básicas e a linha básica de governança em gestão de recursos através de uma política de gestão de riscos eficiente, nós vamos trabalhar adequadamente. Esta ferramenta que nós estamos colocando visa o que, se a pessoa não souber determinados assuntos dentro deste contexto, ela vai ser uma ferramenta de ajuda à organização. Estou inconsistente nisso, mas não sei como fazer certo. Nós vamos olhar que ele está inconsistente e nós vamos agir no sentido de ajudar ele. Se ele não quiser ser ajuda, é outro problema, mas a ferramenta toda visa neste sentido de definir quais as operações estão fora do padrão, dando instrumentos, qualificação, treinamento para chegar lá. Agora, repetição de erros, não! Este é o caminho! Nossa visão hoje...a gente tem as questões dos ESPEDES, que a gente tem que entregar este ano, estamos finalizando. Na visão de curto prazo, é a questão de gestão de riscos e na visão de longo prazo, a questão de IFRS, porque se a empresa tem o objetivo de abrir capital no futuro, ela vai precisar. A gente já tem a questão da 11.638, a gente já está super adequado já, as nossas demonstrações financeiras de 2008 já foram fechadas cumprindo o CPCs e a 11.638. mas a gente está correndo na frente, porque no momento em que a empresa decide, eu não tenha que correr atrás, para que não haja custos adicionais ao se produzir demonstrações financeiras na 11.638 ou com o IFRS. Então, a gente está muito alinhada com a gestão. A gente

tem a auditora externa também que ajuda neste contexto a mostrar para a gestão porque a gente tem que caminhar neste sentido, quais as vantagens e desvantagens e a gente tem que ter cronogramas claros para não ser pego de surpresa. A gente tem que estar muito atento ao que está acontecendo, participando das decisões, conhecendo os movimentos estratégicos da organização para poder atender as necessidades dela.”

Os desafios apresentados pelo controller são praticamente todos envolvendo ferramentas que contribuam ainda mais no modo de execução de suas atividades, como é o caso de uma gestão de risco que é muito importante para que a alta direção não corra perigo com suas informações durante o processo decisório, além das questões legais que a empresa tem que adotar e se adequar a longo prazo.

4.4 Caso 4: A empresa Z

O quarto caso refere-se à organização Z que é uma franquia brasileira de uma indústria norte-americana do setor de bebidas. A área de controladoria desta empresa, que se localiza na cidade de Porto Alegre, conta com um responsável pela área um gerente de controladoria, que considera o termo controller como algo meio mecanizada que dá um status mais de *staff*, utilizado mais em empresas americanas, como esta franquia é uma empresa brasileira de capital fechado, o cargo é gerente de controladoria. Este gestor é graduado em Ciências Contábeis e tem pós em Finanças e em Gestão Empresarial.

O entrevistado conceitua a controladoria, conforme a sua resposta:

“A controladoria tem o conceito clássico dela que é dar direção para a empresa, é dar subsídio para a alta direção da empresa tomar suas decisões. Então, a controladoria tem este papel de fornecedora de informações, seja do realizado, seja do que passou na empresa, que chamam de fotografia, como projeções, ou seja, dados, suas condições atuais, seus contextos de mercado, os cenários econômicos, nós estamos indo para este lado aqui, daí a diretoria toma decisões. Então, ela é uma fomentadora de dados e informações para a diretoria. Isso num campo mais conceitual. Temos um âmbito que mais se aproxima da prática no qual a controladoria se divide em duas áreas: uma área que não pode perder dinheiro e outra que tem que ganhar dinheiro. Então assim, que é que não pode perder dinheiro? A parte fiscal, a parte de impostos, a parte de contabilidade, a parte de custos e como fazer para não perder dinheiro? Tem que ter uma gestão que rode o dia-

a-dia para fazer as coisas certas e cumprir as obrigações. Hoje a gente tem muitas obrigações acessórias, muitas regras a serem cumpridas da legislação societária, da legislação fiscal, tu tens uma legislação contábil...tudo aquilo tem que fazer, tu tens que ter controles. Se tu tens dentro da contabilidade inclusive dentro da controladoria uma função de ajustar os controles para que tu não percas dinheiro seja por descaminho ou por outra razão, um problema que a falta de controle te gere um problema na operação, isso é um efeito que tu tem dentro da área de controladoria e aparece nas outras áreas, que é para ganhar dinheiro. Para ganhar dinheiro tu tens o planejamento tributário, como fazer da forma que te onere menos de impostos, como interagir com o governo da forma de negociar uma alíquota de imposto, negociar uma operação. Então, tu tens uma parte da controladoria que faz a gestão tributária que é obrigada a trazer muitos recursos para a empresa. Hoje em dia num mercado competitivo tu tens que estar sempre a frente dos teus concorrentes e sempre de alguma forma trazer benefícios para dentro da empresa que sejam legais. E também a parte de planejamento financeiro, que tu também ganha dinheiro e um orçamento bem feito, um planejamento bem feito permitem que a empresa perca dinheiro, fazendo com que ela consiga ter reações rápidas às mudanças de mercado. Então, eu dividiria a controladoria em duas: a parte operacional que não pode perder dinheiro e a parte mais estratégica que tem que ganhar dinheiro, trazer recursos para a empresa.”

É interessante destacar que o gestor consegue distinguir o que existe de teoria e de prática no conceito de controladoria. Embora, estas duas definições não sejam similares, as mesmas convergem na visão teóricas de autores como Mosimann e Fisch (1999) e Oliveira, Perez Jr. e Silva (2002) que crêem que a missão da controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa a partir da utilização efetiva de sistemas de informações gerenciais, contribuindo a um melhor processo decisórios por meio de informações precisas e confiáveis. Cabe ressaltar ainda que para o entrevistado, a controladoria é dividida sob o aspecto operacional e sob o aspecto estratégico. As questões operacionais podem relacionar-se aos elementos do processo de gestão Padoveze (2004), já explanado no capítulo de referencial, que é o planejamento organizacional, a programação e a execução, enquanto, que o planejamento estratégico e o controle por apoiarem-se a perspectivas mais ardilosas, dinâmicas e subjetivas, podem ser caracterizadas como mais operacionais, apesar de o controle às vezes servir apenas como algo prescritivo e estático. O modo pelo qual o profissional de controladoria da empresa Z entende a área pode ser influenciado

por sua realidade enquanto gerente, ao definir a área dentro do seu contexto organizacional, ele afirma que:

“A área de controladoria aqui está dentro de uma superintendência financeira. Hoje nós aplicamos aqui a Governança Corporativa, ou seja, os sócios, proprietários, acionistas estão no conselho junto com conselheiros externos e toda a gestão é profissionalizada. Então, o nosso CO é um executivo de mercado, ele operou em outras empresas do setor também. Então, ele é o presidente, depois tem os superintendentes jurídicos de marketing, de vendas, o de logística e tem o financeiro. Dentro da área da superintendência financeira tem a área de controladoria, sendo que eu sou o seu gerente, reportando ao superintendente financeiro e a área de controladoria tem as seguintes ramificações: vamos falar das maiores, pois tem umas pequenas também. A área tributária que engloba o planejamento tributário e a área fiscal na apuração de impostos e gestão tributária. Eu tenho uma área de contabilidade de custos e de patrimônio, que é mais de controle e contabilidade de custos. Tem uma área de planejamento financeiro, que é mais orçamento, são estas três grandes áreas. Claro que depois fora isso tem uma área que é mais administrativa, digamos assim, que envolve mais a questão de segurança, vigilância em si, limpeza. Esta é uma parte mais administrativa dentro da controladoria, que é puramente administrativa. E temos a parte de auditoria interna, que nós estamos revendo o modelo. Hoje ela está dentro da controladoria, mas estamos revendo o modelo, pois a Governança Corporativa foi implementada tem 2 anos, é uma coisa recente, então, ainda estamos adaptando a nova estrutura. A auditoria a nosso entender deve sair e reportar um conselho. Mas que tipo de auditoria, qual o escopo, qual o foco a gente está definindo ainda, por isso a gente não fez a alteração.”

Ao adotar o sistema de Governança Corporativa, a organização pode estar buscando o monitoramento por meio de instrumentos de controle, bem como, a gestão e o desempenho da instituição. Pois, de acordo com Bianchi (2005) a Governança Corporativa refere-se a um conjunto esforços contínuos que priorizam o alinhamento dos objetivos da alta administração aos interesses dos acionistas ou proprietários através de práticas organizacionais mais eficazes de monitoramento. Neste sentido, justifica a presença no topo do organograma do conselho e das superintendências. O espaço ocupado pela área de controladoria é reportar-se ao superintendente financeiro. Bianchi (2005, p.122) entende que a “questão envolvendo a subordinação do controller pode ser um indicativo do grau de independência que a área que ele conduz, a de controladoria, tem em relação à divulgação dos atos e fatos administrativos, expressados no

resultado econômico obtido pela empresa”. Neste caso, a área apresenta-se certa autonomia apesar de ter acima dela pelo menos três níveis hierárquicos. A controladoria é uma área bastante ramificada, uma vez que engloba os subsetores: fiscal, contabilidade de custos e patrimônio, tributária, administrativa e de auditoria interna. Tal estrutura promove uma interação intra e inter setor, como mostra o investigado:

“Eu diria que fora a questão do organograma, hoje a gente interage, nós temos algumas interações hoje. Tu tens que trabalhar de certa forma *linkado* com o mercado. Hoje nós participamos de alguns fóruns fora da empresa. Hoje não tem mais como a controladoria sobreviver, olhando só para si mesma, para dentro. Então, hoje nós atuamos a controladoria tem um grupo de 9 empresas aqui do RS que se reúne a cada 2 meses para discutir assuntos da área tributária e contábil e a área de controladoria...enfim, são pessoas ligadas à área de controladoria. Este grupo é formado por pessoas que foram criados algum vínculo de confiança e a gente troca informações. Então, este grupo para controladoria é interessante, da mesma forma que a gente tem um grupo nacional hoje da empresa que se reúne a cada dois meses para discutir para que lado estamos indo, o que está acontecendo no mercado. Então, fora a questão de estrutura interna, é importante esta interação, a empresa olhar para fora e ter uma troca de informações com o mercado porque tu podes ter empresas de segmentos diferentes e até de outros mercados e os problemas são quase sempre os mesmos.”

Todo este intercâmbio da área faz-se possível, pois a área conta com um grande número de funcionários, principalmente com formação contábil, conforme expressa:

“Hoje nós temos 40 pessoas atuando na área de controladoria aqui na franquia. Eu diria assim, que destas 40 pessoas, 70% é da área contábil. A gente aceita administração no grupo, mas a tendência é procurar pessoas da área contábil. Hoje se tem restrições legais, na área contábil, custos, auditoria, eu sou obrigado a ter pessoas com CRC. Eu tenho áreas, por exemplo, de digitação de notas, eu tenho áreas mais braçais que não exigem uma formação contábil e que eu consigo abrir um pouco mais, que são áreas mais ligadas a questão de sistemas, que daí eu consigo abrir o leque. Mas eu diria que mais de 70% ou está fazendo contábeis ou vai ser convidado a mudar de curso nos próximos anos, pois é uma questão quase legal e não tem como fugir, o CRC fiscaliza. É difícil eu ter hoje uma função dentro da controladoria que não esteja dentro dos requisitos exigidos pelo CRC, então, eu tenho estudantes aqui no final do curso que a gente até admite, porque é uma forma de incentivar o estudante e assim que ele passa a exercer

uma função maior na área, ele já tem o CRC. Então, eu diria que o perfil são estudantes de contábeis, aceitando alguma coisa de administração.”

A necessidade de ter o registro no Conselho Regional de Contabilidade (CRC) por parte dos funcionários é o fator levantado pelo controller como determinante para que a maioria de seu pessoal ter ou estar fazendo a formação na área de ciências contábeis. Apesar disso, há vagas para profissionais com outras formações como é o caso da administração e dos sistemas de informação. Isso possivelmente se faz possível na medida em que outros conhecimentos, que não apenas os produzidos pela contabilidade, são necessários para atuar na área.

“Na parte técnica, é importante que tu conheças o setor, porque a parte técnica vai te dar um embasamento do genérico, só que hoje as legislações e as obrigações estão ficando cada vez mais customizadas. Então, bebidas hoje tem práticas de mercado, tanto contábeis como fiscais, que é muito diferente do setor de combustíveis, que é muito diferente de quem importa, que é muito diferente de quem exporta. Quer dizer o seguinte: hoje o profissional vai ter que complementar o que sai da faculdade com muito estudo a parte, muitos cursos e o próprio aprendizado no serviço, porque se ele não se especializar no setor em que está trabalhando, ele fica defasado. Isso que a gente pede de um profissional então, é que vá muito além do que aprendeu na faculdade. A parte comportamental é o de sempre. Hoje a comunicação faz diferença, a forma com que se comunica, como é que se apresenta, como é que vende seu peixe, que faz diferença na carreira. A parte de ter iniciativa, a questão de ter uma certa inquietude nas suas ações, ou seja, não se acomodar. A gente sabe que hoje as grandes oportunidades de carreira não acontecem na área em que a pessoa está, mas em normalmente nas áreas ao lado. Esse crescimento horizontal que chamam de circulando áreas, é muito importante. Aí eu peço essas qualidades e um pouquinho de alegria e bom humor.”

Os conhecimentos atribuídos pelo controller investigado referem-se não apenas a sua função, como também, aos dos profissionais que atuam na área de controladoria. Exige-se do gestor no desempenho coerente da função os seguintes conhecimentos, de acordo com Oliveira, Perez Jr. e Silva (2002): contabilidade e finanças; sistemas de informações gerenciais; tecnologia de informação; aspectos legais de negócios e visão empresarial; métodos quantitativos; processos informatizados da produção de bens e serviços. Destes, alguns, de acordo com a resposta do entrevistado, foram citados por ele. Além disso, como abordam ainda os autores, para enfrentar os novos desafios do mercado, o controller precisa possuir além das funções observadas anteriormente, novas habilidade, tais como: práticas internacionais de negócios, controles

orçamentários, planejamento estratégico, além de tornar-se um profissional de fácil relacionamento e extremamente hábil para vender suas idéias e conceitos.

As funções desempenhadas pelo gerente de controladoria e por sua área são apresentadas em sua fala:

“As funções hoje mais operacionais então seriam mais as partes de orçamentos, supervisões orçamentárias e as análises de resultados, comprando como é que foi o desempenho, do ponto de vista numérico, preços, estratégias, enfim, toda a análise do que estava orçado, digamos assim mais as previsões orçamentárias...então, vamos dizer assim, todo o mês tu tens que rodar esta base de dados, para atualizar a empresa e fazer simulações. Parte contábil, a gente gera muitos dados para o planejamento financeiro e também para cumprir as obrigações na parte contábil. Hoje a gente tem o ESPEDE, hoje nós temos diário, temos razão, temos auditoria externa. Nós temos balanço, razão, esta interação com a parte dos acionistas...todas as obrigações societárias vêm da área contábil. Temos também a parte fiscal, digamos assim que funções da parte tributária que é cumprir as obrigações acessórias e pagar os impostos, ou vice-versa. Pagar imposto, pagar imposto, pagar imposto e pagar as obrigações acessórias que são muitas, a cada ano criam uma ou duas para bebidas...e vai dando relatório. Então, hoje a área fiscal hoje tem que ficar gerando relatórios e pagando tributos para o governo. A área tributária é orçamento, ou seja, negociar imposto, tu tens que no mercado operar , tem que ir para o mercado operar compra de impostos, tu tem que conseguir um regime especial para conseguir pagar menos impostos. A área fica avaliando as operações: melhor produzir aqui, melhor produzir em outro lugar. E o papel meu enquanto controladoria é tocar esta turma toda e fazer a interação com a diretoria, com a superintendência, com a presidência da empresa.”

Novamente, o pesquisado distingue o que é operacional e o que é estratégico. À luz da teoria de Almeida, Parisi e Pereira (2001) que define as funções da controladoria, pode-se dizer que a controladoria desempenha as seguintes funções: subsidia o processo de gestão com base nas previsões orçamentárias e das simulações; elabora a avaliação de desempenho através da análise do que estava orçado e do que foi realizado; apóia a avaliação de resultado a partir da contabilidade, fornecedora de dados e de relatórios; gerencia os sistemas de informação, apresentando os dados e informações ao conselho e presidência e; atende aos agentes do mercado por meio da negociação de impostos e de sua avaliação e operação no mercado.

Sobre as atividades exercidas pela área da controladoria e pelo papel realizado pelo controller, Figueiredo (1995, p.25) elenca o planejamento, o controle, a elaboração da informação como subsídio ao processo decisório e ainda o gerenciamento das atividades que influenciam o desempenho da organização. A respeito desta questão, o gestor expõe:

“Eu hoje na realidade faço digamos assim, de demonstração dos resultados, apresentando o desempenho nas reuniões de conselho da empresa uma vez por mês. Depois, eu tenho atividades, fora do conselho, no comitê executivo. Temos aqui reuniões do comitê executivo que são os superintendentes com o presidente, a gente também leva os resultados da empresa. A minha participação é nestas negociações de impostos com o governo, todas as negociações fiscais e políticas é meu papel a negociação junto ao governo. O papel como controller, digamos assim, manter os controles da empresa adequados. Então, este papel é de vigilância, de portaria, de controle do fundo fixo, como é que está o processo de fluxo de aprovação na empresa, como é que está se dando o acompanhamento orçamentário. Então, digamos assim, o que a empresa definir como controles eu tenho que garantir que estejam funcionando como controles. Para comprar um material de expediente para consumo, os processos de aprovação de compra estão adequados? Estão dentro do que a empresa determinou? O controle de uso de ativos...a empresa definiu que os carros devem ser utilizados assim, os telefones deste modo. Então, eu tenho que fiscalizar se o que a alta direção definiu está sendo cumprido. Fora isso, eu sou coordenador nacional do comitê da associação dos fabricantes, da parte fiscal. Então, eu tenho esta função de ir à Brasília uma vez por mês para ter uma reunião com os presidentes dos fabricantes de todo o Brasil, então, eu vou lá reportar a parte fiscal para ele, dizer como é que anda, como é que não anda...negociações em Brasília de PIS. COFINS. Enfim, esta é função...este cargo de coordenação eu vou ficar 2 anos, depois, eles elegem outro. Isso já é bastante coisa!”

Embora em seu relato, o gerente da controladoria destaque mais as atividades de controle por ele desempenhadas, merece atenção também o seu papel enquanto coordenador nacional do Comitê da Associação dos Fabricantes de Refrigerantes, pois ele exerce através deste papel uma importante função estratégica em termos de negociações com o governo que ultrapassam o âmbito de sua organização, influenciando assim todas as empresas do setor.

A controladoria deve atuar, como já explanado anteriormente, em cada uma das etapas do processo de gestão.

“O planejamento empresarial pode ser considerado um dos principais componentes de controle da organização, tendo em vista que sua realização visa manter a empresa apropriadamente integrada a seu ambiente, permitindo-lhe o nível de robustez congruente com seus objetivos e metas, garantindo com isso os interesses de seus proprietários e de outros *stakeholders*. Considerando o princípio de que a controladoria é uma área à qual se atribui a missão de promover a eficácia da empresa e monitorar o seu controle, há de se esperar que ela esteja envolvida na fase de elaboração do planejamento estratégico e operacional, considerando a importância deste para a manutenção do controle da organização (BIANCHI, p. 113-114).”

O envolvimento da área de controladoria em questão na função de planejamento é traduzido a seguir.

“A controladoria tem que buscar subsídios. Ela tem que buscar fazer parte destas funções, mas o papel estratégico dela é trazer subsídios. Então, tu traz subsídios do mercado e faz, digamos assim, uma consolidação de dados. Então, hoje a área de marketing tem seus projetos, suas previsões de volume, de preço, que se chama gestão de marketing e a área de produção tem suas previsões e tu tem que ver se estão casando. Então, o papel da controladoria é juntar marketing com a produção, com vendas e distribuição e ver se a conta fecha, porque não adianta um querer puxar para um lado e outro, para o outro. Então, eu diria que a controladoria funciona como maestro na medida em que tu vai ter que juntar a demanda de um com a oferta de outro. Então, não adianta a área de marketing fazer uma super campanha de vendas se a de distribuição não está preparada para distribuir. Então, tu tens ativos, tem produção, tem capacidade de entrega. Então, quando a gente faz um planejamento financeiro, digamos assim para o ano que vem, tu tem que ver se está fechando. Então, a alta cúpula da empresa vai dizer: eu quero crescer X volume, eu quero crescer X em preço, eu acho que tem que rever estratégias sim e tu tens que trazer para o seu plano anual e ver se a conta fecha. Por isso eu tem que investir...se eu for investir eu vou buscar Finame, capital próprio, capital de terceiros. Então, este é o papel da controladoria é juntar tudo isso e tornar algo palatável para a direção tomar decisão, se não chegaria muito cru lá e não atingiria o objetivo.”

Integrar os diversos planos entre áreas, que algumas vezes são até mesmo divergentes, parece ser uma das mais relevantes contribuições da controladoria na empresa Z. A partir de tal alinhamento entre as áreas, faz-se possível que a direção possa tomar melhor suas decisões. Neste contexto, Almeida, Parisi e Pereira (2001, p.374) afirmam que é “responsabilidade da

controladoria ser a indutora dos gestores, no que diz respeito à melhoria das decisões, pois sua atuação envolve implementar um conjunto de ações cujos produtos materializam-se em instrumentos disponibilizados aos gestores”. A atuação da controladoria estudada tem, portanto, um papel estratégico, pois se volta ao alcance dos objetivos organizacionais.

De nada serve um excelente planejamento se na prática não há uma execução dos planos traçados. Como esta também é uma etapa do processo de gestão, é fundamental reconhecer se há uma participação da controladoria.

“Completamente. A gente acompanha todo o mês o planejado versus o realizado. Nós temos a gestão orçamentária que nós acompanhamos. Daí nós fazemos o papel de dedo duro, a gente leva para a diretoria todo o mês as áreas que estão indo bem, que estão cumprindo o orçamento e as áreas que não estão indo bem, se é preço...hoje a gestão macro é do orçamento e a gestão micro é de uma área específica. Nós temos hoje uma área de finanças comerciais que cuida o micro. Eu digo assim: a nossa área vai acusar que o preço não está indo bem em tais segmentos ou em tais unidades, ah, o preço não está bem na área dos bares, que vai fiscalizar em quais bares o preço não está indo bem é outra área, que é da área comercial. Nós temos pessoas com formação em finanças dentro da área comercial que reportam ao superintendente financeiro, mas que ficam mais próximas ao superintendente comercial, estas pessoas da área fazem este pente fino. A nós do orçamento cabe estabelecer se no nível macro está indo bem ou não no planejamento”.

Observa-se através de sua fala, que o gestor realiza um acompanhamento global de cada uma das realizações das áreas, já as específicas são de responsabilidade de cada uma das envolvidas. Apesar de não haver um envolvimento direto da controladoria com as questões micro, como relatou na entrevista, o controller afirma haver um grande envolvimento da controladoria até mesmo na hora de organizar as apresentações realizadas pelas áreas que são apresentadas à diretoria, quando as mesmas precisam justificar-se sobre alguma questão. Desta forma, a controladoria é uma área de apoio que acompanha as áreas, apesar de não responder por estas.

Outra etapa e talvez a mais importante do processo de gestão para a controladoria é o controle. Na acepção de Bianchi (2005, p. 84), “o sistema contábil é considerado um elemento importante da estrutura do controle interno da empresa, assim como sua apropriada manutenção é um dos principais focos da controladoria”. Corroborando com este entendimento, Brito (2003)

defende que a interferência da controladoria no controle ocorre por meio da produção e revisão de modelos que buscam a comparação dos resultados realizados com os padrões anteriormente definidos, por meio de informações financeiras e não-financeiras.

Para compreender a formação de atuação da controladoria da organização investigada, o controller relata:

“Nosso controle está em nosso sistema...hoje, nós temos o SAP R 3 que nós temos a última versão. Dentro dele, tu faz o controle de orçamento, o controle patrimonial, o controle de caixa, o controle de despesa que rodam dentro do orçamento. Então, nós temos algumas formas de controles, a principal delas é a alçada de aprovação, ou seja, para gastar X recursos tu tens que passar por alçadas. Se for o valor for 1000, por exemplo, o gerente aprova, acima disso é o diretor, acima de tantos mil, somente o presidente. A parte orçamentária indica que para qualquer indício tem que ter valor na conta, se a conta não tiver nada para gastar, você pode pedir para o diretor colocar este valor lá na conta, que é outra forma de controle. Fora isso, eu tenho a contabilidade que cuida das contas de despesas e das contas de patrimônio, que ela faz conciliação. Então assim, a gente tem o controle de pagamentos, de compras, de gastos. Depois, temos os controles contábeis que verificam todas as variações nas contas e depois, temos o fechamento que analisa tudo o que foi orçado. O que fazemos com tudo isso? Amarrar! Porque daí se alguém estiver desviando algum recurso ou saindo da estratégia da empresa, vai aparecer. Não que a gente consiga 100%, mas a gente tenta. Fora isso, nós temos uma auditoria que visita as unidades, uma vez por ano, por exemplo, todas as unidades sabem que serão visitadas, mas não em que período, quando se verifica as condições do estoque, do caixa, da unidade, dão uma verificada no caixinha, no inventário, nos controles de estoque, verificam como estão os controles na parte de manutenção...enfim, a gente faz uma auditoria que de vez em quando a gente pega alguma coisa, mas é mais para ganhar respeito, ter uma moral, porque esta visita anual não chega a ter grande profundidade, mas é para a gente estar acompanhado em lócu. Basicamente, são estes nossos sistemas de controle.”

Percebe-se, pelo o que o profissional conta, que as subáreas da controladoria integram-se na busca de controles internos para a organização, cada qual desempenhando a sua função. Cabe ressaltar ainda que tais controles só são possíveis através do sistema de informações gerenciais (SIG), sendo este um dos fatores críticos para o sucesso da controladoria. Isso porque a integração do SIG ao processo de gestão de controladoria, pode determinar a competência das

ferramentas de autocontrole e *feedback*, pois constituem um requisito importante para que a organização mantenha-se na perspectiva dos resultados desejados. É com base na precisão das informações gerenciais que se podem alcançar os objetivos planejados dos planos de gestão em nível de administração. Sendo assim, é necessário um envolvimento também no processo de avaliação.

“Há avaliação contra metas sempre em relação a três parâmetros. A gente avalia em relação ao ano anterior, ao resultado que era esperado e contra o mês anterior para saber se a empresa está evoluindo ou não em relação ao que ela esperava, porque a gente tem muita sazonalidade, cai volume então a gente faz estas avaliações para ver se está seguindo a estratégia da empresa. A avaliação é mensal, ela passa por todas as áreas, mas é sempre num nível macro, ta? Quando chegar no micro sai a demanda para a área se explicar com a diretoria. A parte da justificativa é da área. A área do orçamento é a área do controle.”

Pode-se inferir ainda que na avaliação, a controladoria deve interpretar os fatos e avaliar o resultado. Caso estes não estejam satisfatórios ou longe das metas e objetivos propostos, devem ser identificados os pontos que precisam ser corrigidos, bem como sugestões para tal. Isso requer uma visão sistêmica da área, pois não apenas elementos internos, como externos, podem estar influenciando tais resultados. Assim, como já tratado, a área não tem o papel de justificar em relação às questões específicas das áreas para a diretoria, mas pode colaborar com estas, auxiliando a levantar causas e a melhor se preparar para as reuniões com a cúpula organizacional. Vale afirmar ainda, que na empresa a cada 3 meses é realizada uma reunião com todos os gerentes e que tem duração de 2 dias. O objetivo desta é, conforme afirma o controller, levantar todos os problemas encontrados, ou seja, realizar uma “lavação de roupa suja”; porém, no dia-a-dia na empresa, é chamada para conversar com a diretoria, a área que está com algum problema ou envolvida com algum projeto.

Diante de todo o exposto apresentado, o gerente de controle admite que a área esteja caminhando para a atuação estratégica.

“Estamos caminhando, pois estamos ainda num processo de aprendizagem. Ela é estratégica na medida em que faz tudo isso e ajuda a tomar decisões estratégicas. Mas hoje, eu diria que a área de marketing é muito mais estratégica que a controladoria, porque hoje o planejamento estratégico está na área de marketing e não controladoria ...por mais que tu queira tomar decisões com base na controladoria, quem tem as cartas é marketing, hoje o nosso negócio

está no volume, está no preço. Então, os dados, as informações, as decisões são muito mais estratégicas na área de marketing que na controladoria. Eu acho que a controladoria pode chegar lá, mas o nosso negócio é marketing. Nosso negócio é fora, é o mercado, não está aqui dentro de casa. “

Em função de a área de marketing ser talvez a principal área, uma vez que a marca da empresa é muito forte e que seu diferencial competitivo está atrelado aos seus canais de distribuição, preço e volume e tais informações são advindas desta área, a controladoria parece não ter ainda um espaço tão representativo na organização, quando comparado ao departamento de marketing. Entretanto, pode-se inferir que há fortes indícios e algumas atuações estratégicas. Estas porém, estão ainda num processo de concretização, até porque o sistema de informação gerencial que a empresa tem adotado ainda é novo, bem como, a adoção da política de Governança Corporativa.

O gestor ainda foi questionado sobre a atuação do responsável pela controladoria para as organizações na sociedade atual. Acerca disso, ele faz a seguinte explicação:

“Eu percebo que a área de controladoria vem ganhando importância na medida em que estão havendo muitas regulamentações novas no mercado, na medida em que muitas empresas estão precisando de rapidez nas informações, cada vez mais rápidas...com maior volume de dados, a controladoria vem ganhando muita importância. Se olhar de décadas para cá hoje nem se compara. Hoje e dia é difícil ter uma empresa de grande porte e a controladoria não contribuir com informações para a tomada de decisão. É principalmente por isso: são mudanças mais rápidas, está havendo muitas informações, está havendo queda de barreiras, hoje tu ganhas o concorrente do dia para a noite, pois tem capital no mercado, qualquer um que quer correr riscos, capita recursos...não existe mais grandes segredos industriais, hoje em dia quase tudo é comoditie, então, tu tem uma quebra de barreira muito grande. Então, tu tens concorrente surgindo do nada, concorrentes com uma velocidade maior e isso implica numa necessidade de tomar decisão muito rápida. E para isso, depende da controladoria, de ter dados rápidos e corretos, que depende da controladoria e de um bom software de gestão. Então tu tem que ter o que a gente chama de BA, que são sistemas que permitam ter estes dados para tomar as decisões rápidas, então, a controladoria não tem como fugir. Então, eu vejo que é um profissional que vem ganhando importância e que as empresas não tem aberto mão de que ele participe nas decisões sejam estas estratégicas ou operacionais.”

Em um cenário de economia globalizada, a competitividade tornou-se sinônimo de sobrevivência para as empresas, e está relacionada com a capacidade da empresa formular e implementar estratégias concorrenciais, que lhe permitam ampliar ou conservar, de forma duradoura, uma posição sustentável no mercado (FERRAZ *et al.*, 1997). A competitividade, portanto, reflete-se nas estratégias e é relacionada ao padrão de concorrência vigente em um mercado específico. Existem vários conceitos atribuídos ao termo estratégia, sendo que normalmente eles aparecem na literatura como: “Planos da alta administração para atingir resultados consistentes com as missões e objetivos da organização” (MINTZBERG *et al.*, 2000). No entanto, nenhuma dessas ferramentas pode substituir a estratégia. Essas ferramentas auxiliam as empresas a se tornarem mais competitivas, mas não as tornam diferentes das outras.

Para Davenport *et al.* (1992), os executivos já perceberam esta importância: durante a década passada, várias organizações entenderam que a informação é um de seus mais críticos recursos sendo que o grande acesso e utilização e o aumento de sua qualidade é a chave para aumentar o desempenho do negócio. Desta forma, as informações utilizadas em questões estratégicas é um fator que aumenta a vantagem competitiva das organizações.

Acredita-se, tal como apontado pelo gerente de controladoria, que a importância da informação para a gestão competitiva das empresas é indiscutível e a controladoria tem um papel de grande relevância sobre esta questão. Apesar deste cenário bastante otimista quanto a atuação da área, seus gestores ainda encontram diversos desafios, como revela:

“Olha, o maior desafio que eu encontro na área, primeiro, é relacionado à velocidade de informatização, hoje usamos o SAP R 3 que é muito bom, mas muito pesado, eu acho que tu ter um BA que consiga dar informações mais perto da área comercial, a gente já tem um tempo muito grande de tirar informações e transformar numa linguagem mais acessível para o nosso comercial, então, entre o que saí de uma reunião do comitê executivo que chega para nas mãos do coordenador comercial ainda tem muitos ruídos...tinha que ter uma velocidade maior. O nosso pessoal do comercial tinha que sair para rua com informações financeiras na mão, a hora em que ele está fazendo a venda, ele deveria saber o resultado, o que pode negociar. E nós temos ainda uma oportunidade de melhorar esta questão, de sair daqui e ir para o mercado, uma segunda oportunidade que nós temos é melhorar os modelos de simulação que nós temos que são softwares que são poucos...por mais que tu invistas em softwares, na hora de fazer simulações rápidas, temos ido para o Excel, porque o sistema fica demorado para rodar e tem coisas que tu

não quer rodar, tu quer ter idéias de planejamento e a gente foge disso. E a outra coisa que nós temos é ajustar a questão da auditoria, se ela deve se reportar ao conselho, se tem que ficar com a auditoria. Eu penso realmente que deveria ser uma área a ser auditada, não ficando com a auditoria...uma empresa de capital aberto a auditoria não estaria com a controladoria. Eu acho que uma das nossas estratégias é amadurecer na questão da gestão corporativa...qual o papel de quem numa gestão corporativa? Nós viemos aí de 60 anos, 58 anos e meio foi de uma empresa familiar, então, tu tens resquícios de uma empresa familiar que o dono está ali, tu levanta e o dono está na sala do lado, tu almoça com o dono...e quando isso muda e o dono vai para o conselho, mudam-se as relações e as coisas têm que ser mais institucionalizadas e isso é algo que estamos aprendendo ainda. Então, adequar a empresa nesta gestão corporativa é uma meta nossa, não da controladoria, como da superintendência e da alta direção.”

A agilidade e o melhor uso dos sistemas de informação parece ser um dos maiores desafios encontrados pelo controller desta organização, além da adequação da empresa a gestão corporativa. Estes possivelmente serão vencidos na medida em que a empresa profissionalizar a sua gestão e considerar que embora se venda refrigerantes, a informação pode ter um papel tão importante enquanto a própria marca.

4.5 Comparativo entre as empresas K, X, Y e Z

Buscando melhor compreender as quatro empresas investigadas, realiza-se um quadro comparativo com as informações mais relevantes encontradas na pesquisa, conforme segue abaixo:

Quadro (no anexo)

Após a análise e discussão de cada uma das empresas em estudo, realiza-se na seqüência, um estudo comparativo entre os principais achados com o intuito de responder a questão de pesquisa e a todos os objetivos propostos. Para tanto, elaborou-se o quadro 3, buscando facilitar tal comparação.

A respeito do conceito de controladoria, percebe-se que, embora cada controller tenha a sua própria definição do que realmente é a área, há uma convergência entre as empresa X e Z, ambas do setor industriário. Para estas, a questão lucratividade faz-se presente. Destaca-se ainda que dar subsídios para o processo produtivo apresentam-se nas conceitos dos controllers das empresas K e Z. Tais conceitos vão ao encontro das definições realizadas por Figueiredo (1995) e Carvalho (1995).

Buscando atender a um dos objetivos do presente estudo, que era de desenvolver um conceito próprio ao termo a luz da teoria e dos achados na pesquisa, criou-se a seguinte definição para a área de controladoria:

A controladoria é uma ciência originada na área contábil que se utiliza de subsídios de outras áreas do conhecimento com o intuito de, através do envolvimento com cada uma das etapas do processo de gestão, atuar estrategicamente por meio do fornecimento de informações relevantes para que a diretoria tome decisões e dê continuidade ao negócio da empresa, cumprindo seus objetivos e missão organizacional.

Quanto à localização no organograma da empresa e caracterização da controladoria, nota-se que esta exerce predominantemente o controle sobre as atividades de registro contábil, de custos, fiscal, planejamento financeiro, controle orçamentário, gestão de riscos e auditoria interna. Observa-se que a atividade de auditoria interna quando subordinada à área de controladoria, fere o princípio de controle interno de “quem faz não controla”. Considerando que, nos casos apontados anteriormente, a área de controladoria responsabiliza-se por atividade geradora de receita, a financeira, a auditoria interna deveria ser independente dela. Em três das quatro empresas investigadas a contabilidade está inserida no setor de controladoria (Y e Z), nas outras duas (K e X) a mesma se encontra no mesmo nível desta área, há, portanto, uma relação direta com esta, o que é importante para que a controladoria exerça seu papel. Acima do cargo de controller, há na maioria das empresas (Y, X e Z) gestores de finanças, enquanto que na empresa K, há um contador. Isso revela que a função da controladoria está suportada pelas finanças, área de grande importância e visibilidade para as organizações.

No item dos profissionais que atuam na área de controladoria, percebe-se que boa parte dos mesmos possui como formação o curso de Ciências Contábeis. Todos os entrevistados são contadores, o que revela a valorização de uma função que há necessidade de interpretar os registros contábeis, bem como, de realizar atividades que priorizem os controles internos da organização. Além disso, há alguns que ocupam outros cargos nos departamentos que são graduandos ou graduados em Administração, Direito e Engenharia. Esta diversidade de formações é bastante relevante para o desempenho das atividades em uma área que de acordo com Figueiredo e Caggiano (2004) necessita de profissionais que tenham conhecimento não apenas de contabilidade, como de áreas afins.

No que tange às atividades e funções da controladoria, evidencia-se que a elaboração de indicadores, relatórios e orçamentos são os que mais se destacam nas empresas. Isso revela que gerar informações para a tomada de decisões da alta cúpula parece ser uma das funções e atividades que a área mais realiza em todas as empresas. Cabe ressaltar ainda que, na empresa Y há a adoção da política de Governança Corporativa. Através desta, é possível desempenhar a função da controladoria de modo a integrar as diversas áreas em prol dos objetivos organizacionais por meio de uma informação idônea, como admite Bianchi (2005, p. 140):

As boas práticas de Governança Corporativa têm sua base na transparência das informações relativas às ações dos gestores na condução dos negócios. Entretanto, não se restringem a esse fator. Os interessados pela empresa esperam também que os objetivos para ela estabelecidos sejam cumpridos com o adequado controle dos recursos consumidos para a geração de resultados e a segurança necessária para a manutenção de seus ativos. A governança corporativa tem relação, então, com uma empresa bem administrada, organizada e preparada para revelar a todos os interessados todas as nuances que envolvem sua administração.

Em relação ao envolvimento da controladoria com cada uma das funções do processo de gestão, ou seja, planejamento, execução, controle e avaliação, destacam-se os seguintes resultados:

- a) Em todas as áreas de controladoria investigadas, há acompanhamento do processo de planejamento;
- b) nas empresas X, Y e Z há um monitoramento do que é executado pelos outros departamentos, enquanto que na empresa K, há um envolvimento na execução na medida em que a mesma desempenha a atividade de repasse de verbas. Esta pode ser considerada uma atividade meramente operacional e que envolve mais a área financeira que a de controladoria propriamente dita;

- c) há uma definição de parâmetros, de metas e de indicadores, além do uso de um sistema informacional, que são estabelecidos pelas empresas X, Y e Z a fim de controlarem as atividades desempenhadas na empresa. No entanto, na empresa K, conforme afirma seu controller, é papel da auditoria interna, que é um departamento que está vinculado diretamente ao de controladoria;
- d) as avaliações são conseqüências dos sistemas de controles estabelecidos, portanto, as empresas K, X, Y e Z utilizam, respectivamente, dos seguintes subsídios: auditoria interna, indicadores de desempenho, comparações entre livros e metas em relação a parâmetros.

O quadro comparativo ainda aponta os conhecimentos definidos pelos entrevistados que são considerados fundamentais para a atuação deles enquanto gestores de controladoria. Os conhecimentos técnicos, legais, do setor e ramo de atuação e de línguas merecem atenção. Além disso, alguns conhecimentos práticos também foram levantados, como é o caso de vivenciar uma experiência mais estratégica e na área de auditoria.

A questão do papel em que o controller tem desempenhado na sociedade atual e para suas empresas está atrelado nas quatro respostas ao velho dilema de o contador ser ou não ser um mero guarda-livros. Fazendo tal analogia ao papel do controller, o gestor da empresa K parece estar convencido que o mesmo deve apenas controlar e planejar, ou seja, desempenhar pouco de estratégia, enquanto que para o profissional da empresa X, é necessário ir além da função de guarda-livros, incorporando a esta também a questão estratégica. Com este mesmo entendimento, os controllers das empresas Y e Z justificam as suas respostas.

Como conseqüência do nível de envolvimento de cada uma das funções com as questões estratégicas da empresa, encontram-se os resultados acerca dos desafios que são vivenciados pelos controllers. A controladoria da empresa K, por ser uma área pouco desenvolvida estrategicamente e que desempenha atividades ainda simplificadas, é aumentar o número de profissionais e melhorar a qualidade de sua estrutura. A empresa X, cuja controladoria tem caminhado para uma atuação efetivamente estratégica, é tornar isso concretizado. Já a empresa Y, é finalizar algumas das atividades a curto e a longo prazo. Por fim, na empresa Z, os maiores desafios para a controladoria são utilizar ainda de modo mais adequado seu sistema de informação, agilizando a velocidade desta.

Após todas estas relações e distinções levantadas por meio dos resultados encontrados nesta pesquisa, a autora classificou, de acordo com a sua percepção que o nível estratégico da controladoria a cada uma das empresas, encontra-se baixo para a empresa K, médio para as organizações X e Z e alto, para a empresa Y.

5 CONSIDERAÇÕES FINAS

Diante da complexidade das organizações e da incerteza do mercado atual, a função da controladoria tem ganho grande visibilidade para as organizações, uma vez que a mesma busca fornecer aos gestores das empresas as informações que eles precisam para atingir os objetivos empresariais. Na busca da otimização dos resultados econômicos da empresa, durante as últimas cinco décadas houve, portanto, uma transformação significativa nas funções do controller. Enquanto que nos anos 50, o controller era a pessoa que estava encarregada primordialmente de preparar as demonstrações financeiras, atualmente, o seu papel está atrelado em criar o sistema mais adequado para um controle gerencial efetivo.

Neste contexto, este trabalho concentrou-se em responder a questão de pesquisa que foi de identificar qual o papel, funções e desafios da área de controladoria segundo a visão de seus responsáveis. Isso só foi possível, através das quatro entrevistas semi-estruturadas realizadas intencionalmente, pela autora, com quatro gestores de controladoria que atuam em empresas consideradas de grande porte. A partir das mesmas, identificou-se como a área em cada organização é caracterizada, qual a percepção dos mesmos sobre estas e quais os desafios encontrados.

A controladoria da empresa K, que é uma instituição de ensino, apresenta uma controladoria incipiente, cuja atuação de seu controller confunde-se com o do auditor interno, pois o mesmo atua nas duas funções. As atividades da área são basicamente a realização de relatórios gerenciais a partir dos demonstrativos contábeis, além de um acompanhamento do que é planejado e orçado e do controle sobre os gastos operacionais. Assim, a área enfrenta o desafio de fazer várias atividades em uma área que ainda está se estruturando fisicamente e que conta com um número baixo de pessoal.

A organização X é uma indústria de atuação mundial em que a controladoria busca atuar de modo ainda mais estratégico. A esta fazem parte algumas subáreas, entre elas, a de planejamento fiscal e societário, a auditoria interna e a de gestão de riscos. As funções desempenhadas por este controller vinculam-se a realização de indicadores de desempenho que são definidos e apresentados à diretora da empresa. Desta forma, o gestor acompanha a cada um das etapas do processo de gestão, buscando estar cada vez mais próximo da cúpula a fim de agir estrategicamente frente à mesma.

No caso da empresa Y, que atua no ramo da comunicação, a controladoria tem um importante papel para esta, na medida em que por meio de um sistema parametrizado e de uma contabilidade que produz demonstrativos e relatórios quase que instantaneamente, faz-se possível que as diversas áreas da organização estejam interligadas e utilizem das informações atuais e precisas para desempenharem seus papéis, atingindo com isso seus objetivos que contribuem para a concretização do objetivo macro da empresa. Sendo assim, é possível reconhecer que nesta organização a controladoria exerça um papel estratégico, dando apoio às demais áreas e ao alto escalão.

A empresa Z que é uma franquia de uma indústria de refrigerantes tem uma controladoria que se caracteriza como uma área que desempenha funções operacionais, como elaboração de orçamentos e análise de resultados e demonstrativos advindos das áreas de contabilidade e financeira. Tal desempenho é apresentado pelo controller desta organização que mantém relação direta com a diretoria, dando suporte aos outros setores. Há um envolvimento direto do departamento com o planejamento, execução, controle e avaliação das operações organizacionais, sendo que a organização caminha para tornar-se efetivamente estratégica.

Os resultados da pesquisa alguns traços em comum quando são comparadas as três empresas. O primeiro dele refere-se à tendência de uma atuação estratégica por parte de todas as áreas. O segundo, sobre as atividades e funções que as mesmas realizam, como a elaboração de relatórios gerenciais, de indicadores de desempenho e de orçamentos. O terceiro, é que todas se envolvem de alguma forma as etapas de planejamento, execução, controle e avaliação das atividades que são realizadas por cada uma de suas organizações. Apesar disso, apresentam diferentes graus de atuação estratégica, sendo que com o maior grau de estratégica foi considerada a empresa Y e com o menor grau, a empresa K.

Por fim, cabe destacar que o controller tem assumido diferentes posturas nos mais diversos tipos de empresas em que atuam. Apesar dos estudos voltados à área de controladoria, nota-se, entretanto, uma dificuldade em identificar as funções, os papéis, as atividades e os desafios desenvolvidas por este, principalmente por parte do profissional contábil que deseja trabalhar como controller. Neste sentido, a presente pesquisa buscou reduzir tais incertezas, contribuindo qualitativamente com informações atuais e práticas a respeito da área de controladoria.

5.1 Contribuições do Estudo

No ponto de vista acadêmico, esta pesquisa contribui com a construção de um referencial teórico que explora alguns conceitos e perspectivas acerca da controladoria, reduzindo com isso, a escassez de publicações que abordam este tema. Corrobora também, para a formação de um conhecimento mais sólido acerca do que realmente ocorre na prática das empresas quando se trata da controladoria, uma área ainda nebulosa nos campos teóricos e práticas.

Para os profissionais e empresas envolvidos na pesquisa, a mesma pode contribuir para que os mesmos possam olhar para a sua realidade e até mesmo repensarem seus modos de atuarem como controllers.

5.2 Limitações do Estudo

Tendo em vista que se trata de uma pesquisa qualitativa e a subjetividade vinculada ao tema, uma das restrições é que os resultados não são passíveis de generalizações. A controladoria relaciona-se com cada uma das realidades em estudo, ou seja, com cada uma das empresas pesquisadas. Além disso, a escolha dos entrevistados também pode ser um limitante, pois se poderiam ter resultados diferentes se fossem escolhidas empresas. Por fim, pode-se dizer que as interpretações da autora podem ser consideradas como limitantes, pois são influenciadas pela percepção dela acerca do fenômeno advinda de sua formação pessoal e profissional.

5.3 Sugestões para Futuros Estudos

Estudos complementares a este podem aprofundar o conhecimento acerca da controladoria nas empresas atuais. Para tanto, algumas pesquisas podem ser realizadas:

- a) desenvolver este estudo com controllers que atuam em outras cidade, regiões ou países para identificar similaridades e possíveis contradições;
- b) realizar o estudo com profissionais de controladoria com diferentes cargos e posições na área;
- c) explorar o tema através da realização de uma pesquisa quantitativa.

REFERÊNCIAS

ABRAMS, R. M. **The successful business plan: secrets & strategies**. New York: Oasis, 1991.

ALMEIDA, Lauro Brito de; PARISI, Carlos; PEREIRA, Carlos A. Controladoria. In: **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON**. Armando Catelli (coordenador). São Paulo: Atlas, 2001. p. 343-355

ALVES, G. **O novo (e precário) mundo do trabalho: reestruturação produtiva e crise do sindicalismo**. São Paulo: Boitempo, 2000.

ATKISON, A. A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: 70. ed , 1979.

BEUREN, Ilse Maria. O papel da controladoria no processo de gestão. In: Schimidt, Paulo (organizador). **Controladoria: Agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

_____. Conceitos Fundamentais de Controladoria. In. **Controladoria**. Universidade Federal de Santa Maria. Curso de Pós Graduação Latu Sensu- Especialização em Controladoria. Apostila. 2004.

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

CALIJURI, M. S. S. Controller: o perfil atual e a necessidade do mercado de trabalho. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, ano 33, n. 150, p. 38-53, nov./dez. 2004.

CALVETE, C. Como fazer análise qualitativa de dados. In: BÊRNI, Duílio de Ávila (coord.) – **Técnicas de pesquisa em economia**. São Paulo: Saraiva, 1992.

CARVALHO, Marcelino Freitas. **Uma contribuição ao estudo da Controladoria em instituições financeiras organizadas sob a forma de banco múltiplo**. São Paulo, 1995. Dissertação de mercado apresentada à FEA-USP.

CATELLI, Armando (coordenador). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON**. São Paulo: Atlas, 2001.

CATELLI, Armando; ET AL.. Sistema de Gestão Econômica - GECON. In: **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON**. Armando Catelli (coordenador). São Paulo: Atlas, 2001.

CHANDLER, A.D. Jr. **Strategy and Structure**. Cambridge, Massachussets: MIT Press, 1962.

CHIAVENATO, I. **Administração: teoria, processo e prática**. 2. ed. São Paulo: Makron Books, 1994.

CORSANI, A. Elementos de uma ruptura: a hipótese do capitalismo cognitivo. In: COCCO, G.; GALVÃO, A. P.; SILVA, G. **Capitalismo cognitivo: trabalho, redes e inovação**. Rio de Janeiro: DP&A, 2003.

CVM – Comissão de Valores Mobiliários. **Recomendações da CVM sobre Governança Corporativa**. Junho de 2002.

CRESWELL, John. **Research Design: Qualitative & Quantitative Approaches**. Thousand Oaks: Sage, 1994.

DAVENPORT, T. H.; ECCLES, R. G.; PRUSAK, L. Information Politics. **Sloan Management Review**. Knoxville, v.34, n.1, p.53-65, Fall 1992.

DUPAS, G. **Economia global e exclusão social: pobreza, emprego, Estado e o futuro do capitalismo**. 3. ed. São Paulo: Paz e Terra, 1999.

DRUCKER, P. **O advento da nova organização**. Revista Diálogo, São Paulo, 1988.

ETZIONI, A. **Organizações modernas**. 8. ed. Tradução: Miriam L. Moreira Leite. São Paulo: Pioneira, 1989.

FERRAZ, J. C.; KUPFER, D.; HAGUENAUER, L. **Made in Brazil**: desafios competitivos para a indústria. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

FIGUEIREDO, Sandra Maria Aguiar. Contabilidade e a gestão empresarial: a controladoria. **Revista Brasileira de Contabilidade**. n. 93. Ano 24. p. 20-34. Mai./Jun. 1995.

FIGUEIREDO, Sandra Maria Aguiar; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FRIEDMAN, T. **O mundo é plano**: uma breve história do século XXI. Tradução: Cristina Serra e S. Duarte. Rio de Janeiro: Objetiva, 2005.

IBGC - INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa**. Disponível em: <[http:// www.ibgc.org.br](http://www.ibgc.org.br)> Acesso em: 20 maio de 2009.

GAJ, L. **O estrategista**. São Paulo: Pearson Education, 2002.

GITMAN, Lawrence J. **Princípios de administração financeira**. São Paulo: Harbra, 1997.

GUERREIRO, R. **Um modelo de sistema de informação contábil para mensuração do desempenho econômico das atividades empresariais**. Caderno de Estudos, nº.4, p. 1-19, São Paulo, FIPECAFI, março/1992. <www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad04/modelo_sistema.pdf> Acesso em: 15 de out. de 2008.

HAMMER, M. **A agenda**: o que as empresas devem fazer para dominar esta década. 2 ed. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

HORNGREN, C. T.; SUDEM, G. L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade gerencial**, 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IANNI, O. Globalização: novo paradigma das ciências sociais. In: Adorno, S. (org.). **A sociologia entre a modernidade e a contemporaneidade**. Porto Alegre: PPGS/UFRGS, 1993.

IUDÍCIBUS, I. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

LESCA, H. **Structure et systeme d'information l'entreprise**. [S.l.]: Masson, 1996.

LODI, João Bosco. **Governança corporativa: o governo da empresa e o conselho de administração**. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

MARION, J. C. **Contabilidade empresarial**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARCONI, Maria, A. LAKATOS, Eva, M. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MATOS, F. G.; CHIAVENATO, I. **Visão e ação estratégica**. São Paulo : Makron Books, 1999.

MATTAR, F. N. **Pesquisa em marketing**. São Paulo: Atlas, 1996.

MINTZBERG, H. Five ps for strategy. In: MINTZBERG, H.; QUINN, J. B. **The strategy process**. Rio de Janeiro: Prentice Hall, 2000.

MINTZBERG, H.; QUINN, J. B. **O processo da estratégia**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MITCHELL, J.C. Case and situation analysis. **The Sociological review**, vol. 33, p. 187-211, 1983.

MOSSIMANN, Clara Pellegrino; FISCH, Silvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. São Paulo: Atlas, 1999.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria – conceitos, sistemas e implementação**. São Paulo, Atlas, 1993.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria**: um enfoque na eficácia organizacional. São Paulo: Atlas, 2006.

ODA, Érico; MARQUES, Cícero Fernandes. **Introdução à administração**. Curitiba: IESDE Brasil S/A., 2007.

OLIVEIRA, Luis Martins; PEREZ JR., José Hernandez, SILVA; Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. São Paulo, Atlas, 2002.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Controladoria estratégica e operacional**: conceitos, estrutura e aplicação. São Paulo: Thomson, 2003.

_____. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: Atlas, 2004.

PEREIRA, C. A. Ambiente, empresa, gestão e eficácia. In: Catelli, Armando (coordenador). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica - GECON. São Paulo: Atlas, 1999.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sérgio Paulo Cintra. **Controladoria de gestão**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1997.

PINTO, João Paulo; GONÇALVES, Hugo. Manual de Termos. 2007. Disponível em: <http://www.leanthinkingcommunity.org/livros_recursos/clt_glossario.pdf>. Acesso em: 24 de maio de 2009.

PORTER, M. **A vantagem competitiva das nações**. 7. ed., Rio de Janeiro - RJ, Editora Campus: 1989.

REICH, B. H. **Investigating the linkage between business objectives and information technology objectives**: a multiple case study in the Insurance Industry. Dissertation, 1992, University of British Columbia.

ROBBINS, Stephen P. **Administração** - ,udanças e perspectivas. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

ROEHL-ANDERSON, Janice M.; BRAGG, Steven M. **Manual del controler**: funciones,

procedimientos y responsabilidades. Tradução: Gloria Hillers de Luque. Bilbao: Deusto, 1996.

SHANK, J., GOVINDARAJAN, V. **Gestão estratégia de custos**: a nova ferramenta para a vantagem competitiva. Rio de Janeiro. Campus, 1997.

STONER, J. A. F.; FREEMANN, R. E. **Administração**. 5. ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1985.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade gerencial**: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.

VÁZQUEZ BARQUERO, A. (2002). **Desenvolvimento endógeno em tempos de globalização**. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística, 2001.

WILLSON, James D.; ROEHL-ANDERSON, Janice M.; BRAGG, Steven M. **Controllership. The Work of the Managerial Accountant**. 5. ed. USA, John Wiley & Sons, Inc., 1995.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: Planejamentos e Métodos**. 3. ed. São Paulo: Bookman, 2004.

APÊNDICE A

ROTEIRO DE ENTREVISTA

DADOS DE IDENTIFICAÇÃO:

Sobre o profissional:

- | | |
|---|---|
| <p>1) Sexo:
1 () Feminino 2 () Masculino</p> <p>3) Faixa Etária:
1 () até 30 anos
2 () 31 a 40 anos
3 () 41 a 50 anos
4 () mais de 50 anos</p> <p>4) Cargo que ocupa: _____</p> <p>5) Tempo de ocupação: _____</p> | <p>2) Grau de Instrução:
1 () Ensino Fundamental incompleto
2 () Ensino Fundamental completo
3 () Ensino Médio incompleto
4 () Ensino Médio completo
5 () Ensino Superior incompleto
6 () Ensino Superior completo
7 () Pós-graduação, mestrado ou Doutorado.
Em que área? _____</p> |
|---|---|

Sobre a empresa:

- 1) Ramo de atuação:
1 () Comércio 2 () Indústria 3 () Serviços
- 2) Tempo de existência: _____
- 3) Área de atuação:
1 () Regional 2 () Nacional 3 () Mundial
- 4) Porte da empresa:
1 () Micro/Pequeno 2 () Médio 3 () Grande
- 5) Localização da sede da empresa em município com:
 até 100.000 hab.
 + de 100.000 até 200.000
 + de 200.000 até 300.000
 + de 300.000 até 500.000
 + de 500.000 hab
- 6) Sobre a empresa:
 é matriz
 é filial. Quantidade de filiais: _____

DADOS ESPECÍFICOS:

1) Na sua empresa existe:

a () o depto. de controladoria

b () o profissional controller

c () outra situação. Qual? _____

2) O que o Sr. entende por controladoria?

3) Como é caracterizada a controladoria em sua organização?

4) Quem são os profissionais que atuam nela?

5) Quais as funções desempenhadas pela área?

6) Quais são as suas principais atividades?

7) Qual o envolvimento da controladoria nas funções de planejamento, execução, avaliação e controle do processo de gestão?

8) Quais os conhecimentos necessários para atuar na função de controller?

9) Como o Sr. percebe a atuação do controller/responsável pela controladoria na sociedade atual?

10) Quais são hoje os maiores desafios para a área de controladoria dentro das empresas?