

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
PROGRAMA DE POS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
MESTRADO EM CONTABILIDADE**

JOÃO MARCELO PITIÁ BARRETO

**ÊNFASES DA CONTROLADORIA EM EMPRESAS
LOCALIZADAS NA BAHIA**

SALVADOR

2009

JOÃO MARCELO PITIÁ BARRETO

ÊNFASES DA CONTROLADORIA EM EMPRESAS LOCALIZADAS NA BAHIA

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Mestrado em Contabilidade da Faculdade de Ciências Contábeis, Universidade Federal da Bahia, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Contabilidade.

Orientador: Prof.Dr. Reginaldo Souza Santos

SALVADOR

2009

JOÃO MARCELO PITIÁ BARRETO

ÊNFASES DA CONTROLADORIA EM EMPRESAS LOCALIZADAS NA BAHIA

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Mestrado em Contabilidade da Faculdade de Ciências Contábeis, Universidade Federal da Bahia, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Contabilidade, aprovada pela seguinte banca examinadora:

Prof.Dr. Reginaldo Souza Santos
(Orientador)

Profa.Dra. Tânia Fischer

Prof. Dr. Fábio Guedes

Salvador, 30 de abril de 2009

Dedico este trabalho a meus pais que me ajudaram a tornar este sonho realidade, não poupando recursos e sacrifícios para minha educação. Graças a eles, estou aqui hoje.

AGRADECIMENTOS

- A **Deus**, pela certeza de sua companhia em todos os momentos de minha vida, pela força de prosseguir a luta, provando que mesmo as maiores barreiras não são intransponíveis;
- Ao **Prof. Dr. Reginaldo Souza Santos**, pela orientação segura dada ao trabalho, pela amizade e paciência ao compartilhar seus conhecimentos;
- Ao **NPGE – Núcleo de Pesquisa sobre a Gestão Empresarial da Escola de Administração da UFBA**, coordenado pelos Profs. Drs. **Maria da Graça Pitiá Barreto** e **Eduardo Fausto Barreto**, pelo apoio ao desenvolvimento deste estudo, numa integração interinstitucional Escola de Administração – Faculdade de Ciências Contábeis;
- Aos **controllers das organizações estudadas**, pela sensibilidade em compreender a dimensão do presente estudo e pelo espírito acadêmico em revelar detalhes das suas empresas;
- Aos **Profs. Drs. Tânia Fisher e Fábio Guedes**, participantes da Banca do Exame de Qualificação, pelas sugestões dadas que muito contribuíram para o aperfeiçoamento do estudo;
- Ao **Prof.Dr. Sudário Aguiar** pelo incentivo e apoio à conclusão do Mestrado em Ciências Contábeis;
- Ao **Prof.Dr. Joseilton Rocha**, coordenador do programa, pela forma eficiente que conduz o Mestrado em Ciências Contábeis da UFBA.
- Aos **professores do Programa de Mestrado** em Ciências Contábeis, pelos profícuos ensinamentos transmitidos.
- A todos **os colegas do Programa de Mestrado** em Ciências Contábeis pelos bons momentos que compartilhamos juntos.
- A **Thiana Almeida de Sousa**, por todo amor, motivação, inspiração, paciência e apoio em todos os momentos dessa jornada.
- Finalmente, gostaria de agradecer aos **meus pais** pelos ensinamentos e pelo esforço realizado para viabilização deste objetivo.

RESUMO

A problemática desta pesquisa surgiu quando se identificou na bibliografia analisada, a falta de consenso no conceito da controladoria. Assim, buscou-se verificar a importância que as organizações têm dado à controladoria e responder à seguinte questão: os elementos que integram a estrutura conceitual básica da controladoria refletem as práticas das empresas integrantes do COFIC – Comitê de Fomento Industrial de Camaçari? Na fundamentação teórica, verificaram-se as ênfases conceituais e a estrutura da controladoria destacadas pelos principais autores da área. São discutidos aspectos, tais como: o fortalecimento de controles internos, a importância da controladoria para a gestão estratégica das organizações, a estrutura de um sistema informação. No aspecto metodológico, esse estudo caracteriza-se como uma investigação descritiva, desenvolvida por uma pesquisa de campo em empresas do COFIC, sendo os dados analisados pelo uso da estatística descritiva. Os resultados do estudo mostraram que as corporações têm maneiras diferentes de organizar as atividades da controladoria. No conjunto de empresas estudadas, identificou-se a conceituação de dois aspectos. A controladoria existe como uma unidade organizacional com funções definidas, embora essas atribuições possam ser divergentes daquelas propostas na bibliografia consultada. Dois aspectos preocupantes foram identificados: (1) o baixo percentual de significância nas empresas estudadas no tocante aos controles internos; e (2) a aparente falta de consciência da importância da gestão do sistema de informação pela controladoria.

Palavra chave: controladoria – ênfases conceituais – controles internos – sistemas de informação

ABSTRACT

The problem of this research arose when it was identified in the literature reviewed, the lack of consensus on the concept of control. Thus, we tried to verify the importance that the organizations have given to controlling and answer the following question: the elements that make up the basic conceptual structure of control reflect the practices of companies incorporating the COFIC - Committee for Industrial Promotion of Camaçari? On theoretical grounds, the conceptual emphasis and the structure of control highlighted by the main authors of the area has been focused. Aspects are discussed, as the strengthening of internal controls, the importance of controlling for the strategic management of organizations and the structure of an information system. In the methodological aspect, this study is characterized as a descriptive research, developed with the support a field research among COFIC's companies, and the data analyzed by using descriptive statistics. The results showed that the corporations have different ways of organizing the activities of control. For the group of companies studied, two points were identified. The controller exists as an organizational unit with defined functions, although such assignments may be different from those expected by the literature consulted. One worrying aspect was the low percentage of significance found in the companies studied with respect to internal controls. The informational network is another focus for which the control seems is not aware yet.

Keywords: Controllanship - conceptual emphases - internal controls - information systems

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: A controladoria na organização	24
Figura 2: Estrutura da controladoria	25
Figura 3: Fluxo do processo de planejamento estratégico	37
Figura 4: Contexto de importância da controladoria	39
Figura 5: Sistema de planejamento estratégico de uma empresa ou área	41
Figura 6: Processo de <i>loop</i> duplo no gerenciamento da estratégica	43
Figura 7: A importância do mapa estratégico	45
Figura 8: Sistema Integrado de Informação	47

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Desenvolvimento do conhecimento contábil	35
Quadro 2: Cadeia de accountability – responsabilidade	49
Quadro 3: Origem das empresas Pesquisadas	55
Quadro 4: Localização da alta administração das empresas pesquisadas	56
Quadro 5: Início das atividades no Brasil das empresas pesquisadas	57
Quadro 6 : Número de funcionários das empresas pesquisadas	57
Quadro 7: Nomenclatura do cargo do responsável pela controladoria	59
Quadro 8: Subordinação hierárquica do responsável pela controladoria	60
Quadro 9: Idade dos responsáveis pela controladoria	61
Quadro 10: Formação profissional dos responsável pela controladoria	61
Quadro 11: Missões da controladoria	63
Quadro 12: Estrutura interna da controladoria das empresas estudadas	64
Quadro 13: Funções e atividades desempenhadas pela controladoria	67
Quadro 14: Funções e atividade desempenhadas pela controladoria II	68
Quadro 15: Funções e atividades desempenhadas pela controladoriIII	69
Quadro 16: Funções e atividades desempenhadas pela controladoria IV	70
Quadro 17: Funções e atividades desempenhadas pela controladoria V	70
Quadro 18: Funções e atividades desempenhadas pela controladoria VI	71
Quadro 19: Relação da controladoria com outras unidades da empresa	72
Quadro 20: Controladoria – Órgão de linha ou de staff?	74
Quadro 21: Papel desempenhado pela controladoria 1	74
Quadro 22: Papel desempenhado pela controladoria II	75
Quadro 23: Papel desempenhado pela controladoria III	76
Quadro 24: Papel desempenhado pela controladoria IV	76
Quadro 25: Papel desempenhado pela controladoria V	76
Quadro 26: Papel desempenhado pela controladoria VI	77
Quadro 27: Papel desempenhado pela controladoria VII	78
Quadro 28: Papel desempenhado pela controladoria VIII	78
Quadro 29: Papel desempenhado pela controladoria IX	79
Quadro 30: Papel desempenhado pela controladoria X	79
Quadro 31: Papel desempenhado pela controladoria XI	80
Quadro 32: Papel desempenhado pela controladoria XII	80
Quadro 33: Papel desempenhado pela controladoria XIII	81

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Ação e Instrumento Disponibilizado

23

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
1.1 COMPLEXIDADE ATUAL DA GESTÃO DAS ORGANIZAÇÕES, SURGIMENTO E CONCEITO DA CONTROLADORIA	11
1.2- JUSTIFICATIVA DO ESTUDO	13
1.3- OBJETIVOS PRETENDIDOS	15
1.4- DELIMITAÇÃO DO ESTUDO	15
1.5- ESTRUTURA DO TRABALHO	16
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	17
2.1 ÊNFASES CONCEITUAIS DA CONTROLADORIA.	17
2.2 ESTRUTURA DA CONTROLADORIA	23
2.3 O FORTALECIMENTO DOS CONTROLES INTERNOS	26
2.4 A CONTROLADORIA E SUA CONTRIBUIÇÃO À GESTÃO ESTRATÉGICA DAS ORGANIZAÇÕES.	32
2.5 A ESTRUTURAÇÃO DE UM SISTEMA DE INFORMAÇÕES	46
3. METODOLOGIA	51
3.1 TIPO DE PESQUISA	52
3.2 UNIVERSO E AMOSTRA DA PESQUISA	53
3.3 SELEÇÃO DE SUJEITOS	53
3.4 COLETA DOS DADOS	54
3.5 TRATAMENTO DOS DADOS	54
3.6 LIMITAÇÃO DO ESTUDO	54
4. ANÁLISE DOS DADOS	55
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	82
REFERÊNCIAS	90
APÊNDICE	94

1 INTRODUÇÃO

1.1 COMPLEXIDADE ATUAL DA GESTÃO DAS ORGANIZAÇÕES E O SURGIMENTO E CONCEITO DE CONTROLADORIA

A evolução das atividades econômicas nos últimos anos, notadamente na última década, com manifesto aumento na concorrência em todos os setores, teve, entre outras conseqüências, a intensificação da disputa entre as empresas, com a conseqüente busca pela excelência, visando manter a competitividade, alçada à condição de fator de sobrevivência. Aliás, parece que a administração da maioria das empresas não se apercebeu dessas tendências e vem sofrendo os efeitos. Não têm sido raros os casos de fechamento puro e simples, além da venda para terceiros. Esse quadro tem sido observado recentemente até mesmo em grandes empresas, onde os padrões de gestão são, constantemente, aprimorados e tomados como prioritários. Recentemente, têm-se observado que as Instituições de Ensino Superior, criadas e mantidas por iniciativa privada, estão, também, sentindo os efeitos da crise financeira e estão sendo adquiridas por outros grupos mantenedores ou se associando entre si para continuarem mantendo-se em atividade.

Por outro lado, o contexto descrito acima colocou em destaque a questão da qualidade do sistema de informações à disposição dos gestores das entidades, com vistas ao subsídio de decisões, tanto aquelas referentes ao cenário nacional e internacional, quanto as relacionadas com o planejamento da entidade a curto, médio ou longo prazos. Noutras palavras, as atividades de controle cresceram de importância notadamente no âmbito interno, mas também no quadrante externo,

passando a integrar o vocabulário corrente de pessoas ligadas à gestão de empreendimentos.

Diante da acirrada competição que as empresas têm-se deparado no momento atual, a controladoria parece vir desempenhando um papel estratégico importante, pois a preocupação de estruturação de controles internos, para garantir que a contabilidade apresente o verdadeiro valor do patrimônio das entidades, vem obtendo amplitude cada vez maior. Este estudo vem reforçar "a noção de que a Contabilidade não é um simples artefato técnico que se limita a rotinas de cálculos, mas um mecanismo que pode alterar a percepção do mundo organizacional e, assim, contribuir para transformá-lo" (IUDÍCIBUS e LOPES, 2004, p.32). A atuação da controladoria como responsável pelas informações necessárias ao processo decisório parece estar espelhada na opinião desses autores, quando atribuem à Contabilidade a responsabilidade de captação da percepção do mundo organizacional.

A controladoria tem sido alvo de estudos e destaque de análises e reflexões aos estudiosos das ciências contábeis e administrativas. O *controller*, ou o profissional responsável pelo desempenho de suas funções, tem um papel importante de dar o apoio organizacional necessário para que as várias áreas administrativas sejam providas de informações fundamentais para a tomada de decisão.

O papel da controladoria foi alvo de uma tese de doutorado, denominada *Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis*, de autoria de Márcio Luiz Borinelli, defendida, em 2006, junto ao programa de doutorado da USP. Nesse estudo, o autor apresenta as várias perspectivas conceituais a respeito do papel da Controladoria, discutindo as diferenças teóricas observadas na bibliografia pesquisada e apontando, nas 100 maiores empresas do Brasil, quais as reais ênfases dadas ao papel do *controller* nas organizações pesquisadas. A tese de Borinelli focaliza as particularidades da controladoria, distinguindo-a como unidade de conhecimento humano ou como unidade administrativa ou, ainda, como função administrativa.

A importância da controladoria tem sido reconhecida pelos autores pesquisados e todos recomendam procedimentos de controle financeiro ou a adoção de sistemáticas de informação que supra os níveis hierárquicos dos dados

adequados para o desenvolvimento do processo de tomada de decisão e o alcance dos objetivos estratégicos organizacionais.

Como objetivo fundamental, pretende-se refletir nesta dissertação sobre a importância da controladoria e saber se os elementos que integram a estrutura conceitual básica da controladoria refletem as práticas das empresas que integram o COFIC – Comitê de Fomento Industrial de Camaçari.

1.2 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

Observa-se que o número de organizações, que estão falindo por diversos problemas, aumentou em todo o país e no mundo. Parece que um dos principais problemas está na capacidade gerencial da área financeira. Até mesmo os bancos, empresas que, supostamente, dispõem de uma controladoria mais eficiente, estão tendo, atualmente, no âmbito global, problemas de liquidez, provocando, como consequência, falta do crédito no mercado.

É importante que se descubra uma forma eficaz e eficiente de gerir as Instituições de forma que elas possam ser estruturadas para cumprir o papel social para o qual se propuseram. Não existe, contudo, na bibliografia estudada, um consenso do conceito e as ênfases da controladoria. Por exemplo:

- a) Almeida, Parisi e Pereira (1999, p. 370), ao tentarem focar o que vem a ser a Controladoria, dividem-na em 02 vértices:
 - *O primeiro como ramo de conhecimento* responsável pelo estabelecimento de toda a base conceitual,
 - *e o segundo como órgão administrativo* respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações.
- b) Perez Junior e outros (1999, p.35) admitem as *funções da controladoria* exercidas pelo gerente de contabilidade ou por um contador geral, mas não destacam a existência de uma unidade administrativa com esse fim.

- c) Padoveze (2003) e Barreto (2008) posicionaram-se semelhantemente, pois valorizaram a controladoria como *ramo de conhecimento*, mas principalmente ressaltaram a importância das *funções exercidas pela unidade administrativa específica* responsável por elas.

Identificando essa falta de consenso na teoria, surge a curiosidade de observar, na prática, qual os modelos que as empresas têm adotado. Isso parece expor o quão relevante vem a ser este estudo, uma vez que a controladoria pode ser a melhor forma de alcançar uma vida saudável às organizações.

Reconhecendo que a controladoria se mostra extremamente importante para manter a qualidade da gestão e, também, a saúde financeira da instituição, a realização deste estudo se justifica pela contribuição ao conhecimento de:

- Qual a importância que as organizações têm dado à controladoria.
- Quais os enfoques da controladoria nas empresas situadas na Bahia e, com isso, favorecer um direcionamento acadêmico na formação dos profissionais da Contabilidade para melhor atuarem nesse campo.
- Qual a realidade do ambiente empresarial, permitindo às organizações refletirem sobre o contexto gerencial atual.

Diante dessa constatação, pretende-se responder, com este estudo, a seguinte questão:

Os elementos que integram a estrutura conceitual básica da controladoria refletem as práticas das empresas integrantes do COFIC – Comitê de Fomento Industrial de Camaçari?

Ou seja:

Qual será o entendimento que as empresas que atuam na Bahia têm da controladoria: área do conhecimento, departamento ou função administrativa?

1.3 OBJETIVOS PRETENDIDOS

O objetivo geral, que se pretende alcançar com este estudo, é saber se os elementos que integram a estrutura conceitual básica da controladoria refletem as práticas das empresas que integram o Pólo Petroquímico de Camaçari.

Como objetivos específicos têm-se:

- Descobrir as principais práticas da controladoria nas empresas estudadas;
- Identificar a formação acadêmica dos profissionais que atuam na controladoria das organizações estudadas.

O desenvolvimento deste estudo pretende responder ao problema formulado, tendo como respostas provisórias que se constituem em hipóteses de pesquisas a serem verificadas:

H1: Os elementos que integram a estrutura conceitual de controladoria refletem as práticas de controladoria das empresas integrantes do COFIC – Comitê de Fomento Industrial de Camaçari.

H2: Os profissionais de controladoria das empresas estudadas que atuam na Bahia apresentam atributos semelhantes ao encontrado no estudo realizado por Borinelli.

1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

O estudo está estruturado de forma a contemplar 03 diferentes ênfases conceituais da controladoria. Essas ênfases já foram ligeiramente abordadas no item 1.2, mas serão abordadas mais detalhadamente no capítulo 2, o de fundamentação teórica.

No que diz respeito à delimitação geográfica, este estudo abrange empresas integrantes do COFIC – Comitê de Fomento Industrial de Camaçari. A escolha dessas organizações deveu-se ao fato de: (1) proximidade do pesquisador; (2) importância do COFIC – Comitê de Fomento Industrial de Camaçari que tem como

missão promover o desenvolvimento sustentável do Pólo Industrial de Camaçari e sua área de influência regional; e (3) principalmente, por estarem lá localizados grandes empreendimentos empresariais que, necessariamente, devem apresentar *controllers* em seus quadros funcionais.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

Este estudo está estruturado da seguinte forma: (1) o capítulo 2 apresenta a fundamentação teórica que serviu de base para a análise dos dados; (2) o capítulo 3 descreve as escolhas metodológicas para o desenvolvimento do trabalho de pesquisa e interpretação dos resultados; (3) o capítulo 4 é composto pela análise dos dados produzidos, comparando-os ao aporte teórico encontrado pela pesquisa bibliográfica realizada; (4) e o capítulo final expõe as considerações finais do autor, no qual são apresentadas as conclusões do estudo e as recomendações para a elaboração de novos estudos.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A controladoria é responsável pela estruturação dos controles internos nas organizações e se tem mostrado como poderoso auxiliar na gestão estratégica das organizações. Tem, entre suas funções, ainda, a estruturação de um sistema de informações, fundamental para desenvolvimento do processo decisório das instituições. Este capítulo está estruturado para, além de apresentar a conceituação da controladoria, mostrar criticamente as suas funções.

2.1 ÊNFASES CONCEITUAIS DA CONTROLADORIA

Diante da importância da controladoria para as organizações, precisa-se conceituar a controladoria. Não se pode desenvolver um trabalho científico sem se definir com clareza o tema que se está a estudar. Os autores, no entanto, efetivamente, parecem não apresentar um consenso quando se trata em conceituar a controladoria.

Almeida, Parisi e Pereira (*in* CATELLI, 1999, p. 370), ao tentarem enfocar o que vem a ser a controladoria, dividem-na em 02 vértices:

O primeiro como ramo de conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda a base conceitual, e o segundo como órgão administrativo respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações.

Os autores admitem a controladoria como um ramo de conhecimento porque, apesar ter como base a teoria da Contabilidade, sua atuação é feita

mediante a interação multidisciplinar dos conceitos das áreas de Economia, Administração, Estatística e Sistema de Informação, entre outras. Como unidade administrativa, a controladoria é responsável pela coordenação e disseminação da tecnologia de gestão adotada.

Vê-se, então, que o conceito emitido pelos autores engloba 02 aspectos do problema deste estudo: área do conhecimento e unidade administrativa. No seu texto, não admitem a realização das funções de controladoria por outro órgão da estrutura da organização. Parece que consideram a controladoria de tão alto grau de importância que, necessariamente, precisa existir como uma unidade administrativa com missão e propósitos próprios.

Pode-se justificar a classificação da controladoria como ramo de conhecimento, tendo como base o pensamento de Pfaltzgraff *apud* Mosimann e Fish (2008, p.98) que afirma:

Uma área do conhecimento ou uma ciência consiste em um agregado, em um conjunto de princípios, leis e axiomas que dão explicação aos fenômenos, suas propriedades, suas relações, suas causas e seu fim.

Mosimann e Fish (2008, p.99) conferem à controladoria o *status* de ciência, pelas características:

1. O conhecimento científico se esforça por dar uma explicação aos fenômenos. Não, apenas, em dar a explicação, mas em expor o processamento da compreensão do fenômeno. Um fenômeno é explicado quando se lhe conhece a causa, quando se lhe estuda o efeito e, principalmente, quando se estuda a sua vida, da causa ao efeito. A investigação das causas é objeto da ciência. Quando a relação entre causa e efeito é constante, isto é, quando o fenômeno se repete, partindo daquela mesma origem e produzindo os mesmos resultados, então se diz que constitui uma lei.
2. Por intermédio das leis, o conhecimento científico reduz o especial e o particular, ao geral.
3. Pelas leis, a ciência reduz o incerto o duvidoso ao certo, ao que foi determinado com precisão.

Os autores, então, destacam que a controladoria afirma-se como ramo de conhecimento, uma vez que, como qualquer ciência, “lança mão de leis e normas doutra ou doutras ciências, sem perder, contudo, o seu caráter de conhecimento, o seu campo de experimentação próprio” (MOSIMANN e FISH, 2008, p.99). Firmam, enfim, seu conceito a respeito da controladoria como ramo de conhecimento:

Conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e, principalmente, da Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com a finalidade de orientá-las para a eficácia.

Perez Junior e outros (1999, p.35) admitem as funções da controladoria exercidas pelo gerente de contabilidade ou por um contador geral, mas não destacam a existência de uma unidade administrativa com esse fim. Valorizam o exercício dessas funções para o processo de tomada de decisões como *staff* à alta direção e, portanto, abrem a vertente para o 3º. aspecto do problema deste estudo que é a controladoria com essenciais funções exercidas na organização.

Nakagawa (1995), apesar de intitular seu livro "Introdução à Controladoria: conceitos, sistemas e implementação", não conceitua a controladoria. Destaca o papel do *controller* na estruturação do sistema integrado de informações, denotando uma opinião mais próxima à visão apresentada pelos autores focalizados anteriormente: Perez Junior e outros.

A mesma observação feita a Nakagawa (1995) cabe no que se refere à obra de Oliveira (1998). Esse autor intitulou seu livro de "Controladoria: Conceitos e aplicações", mas não apresentou como conceitua a controladoria. Enfatizou a atuação eficiente e eficaz da controladoria na organização de dados e de informações relevantes a serem prestadas.

Padoveze (2003, p.3) apresenta em sua obra um conceito bem completo da controladoria, através do qual ele abrange os 03 aspectos focalizados no problema deste estudo. Como área do conhecimento, ele destaca:

A Controladoria é uma ciência autônoma e não se confunde com a Contabilidade, apesar de utilizar pesadamente o instrumental contábil. (...) Em nossa opinião, a Controladoria pode ser entendida como a ciência contábil evoluída. Como em todas as ciências, há o alargamento do campo de atuação; esse alargamento do campo de abrangência da Contabilidade conduziu a que ela seja mais bem representada semanticamente pela denominação de Controladoria.

Essa colocação de Padoveze parece coincidir com a de Almeida, Parisi e Pereira (1999, p.370), focalizada anteriormente, quando eles destacam a controladoria como área do conhecimento pelo envolvimento de outras ciências na sua atuação.

A ênfase da controladoria, como unidade administrativa, também, é considerada por Padoveze (2003, p.3), quando afirma:

A Controladoria pode ser definida como a unidade administrativa responsável pela utilização de todo o conjunto da Ciência Contábil dentro da empresa.

Em outro trecho dessa mesma página, o autor destaca as funções da controladoria, quando afirma:

À Controladoria cabe a responsabilidade de implantar, desenvolver, aplicar e coordenar todo o ferramental da Ciência Contábil dentro da empresa, nas suas mais diversas necessidades.

Uma outra autora pesquisada (BARRETO, 2008, p.16-17) posicionou-se semelhantemente a Padoveze (2003) e Almeida, Parisi e Pereira (1999), pois, também, valorizou a controladoria como ramo de conhecimento, mas principalmente ressaltou a importância das funções exercidas pela unidade administrativa específica responsável por elas. Então, na visão desses autores, a controladoria é uma área de conhecimento exercida por uma unidade administrativa sob a responsabilidade de um profissional intitulado *controller*, que tem funções específicas e fundamentais no desenvolvimento do processo decisório das entidades. Este será o conceito de controladoria a ser considerado no desenvolvimento deste estudo.

Oliveira e outros (2008, p.13) conceituam 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, ...

Mosimann e Fisch (2008,p.88) reconhecem a controladoria como “um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica”. Destacam 02 enfoques vinculados à controladoria:

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

Dentro da realidade sul-americana, o nome controladoria parece não ser utilizado. Koliver (2005, p.21), apresentando os resultados de sua observação, a partir de trabalhos na área da Contabilidade apresentados no *Primer Congreso del Mercosur de Contabilidad, Auditoria y Tributación*, afirma que o termo mais usado, especialmente na área pública, é *Contralor*, que equivale à expressão *controller* em inglês. Nesse texto, Koliver afirma:

A palavra *Contraloria* corresponde à nossa Controladoria, embora exista, aparentemente, é de uso limitado e, quando empregada, diz respeito ao órgão que exerce o controle na entidade. Ou seja, como já foi referido antes, trata-se de uma **unidade administrativa, de assessoria ou apoio** aos executivos.

Ainda referindo-se a confusão conceitual a respeito da controladoria, Koliver destacou a estranheza dos entrevistados em seu estudo, quando ele alinhou a hipótese de que pudesse designar um campo autônomo de conhecimento. A esse respeito ele colocou:

Todos os indagados foram unânimes em assinalar que o sistema de informações das *Contralorias*, como referente ao campo interno da entidade, se identifica à *contabilidad para la gestión* ou, mais simplesmente, à *contabilidad de gestión*, ou seja, em português, à Contabilidade de Gestão, também conhecida por Contabilidade Gerencial ou Administrativa.

Será que, diante de tantas diferentes conceituações entre os estudiosos da Controladoria, a comunidade empresarial terá essa mesma diversificação de conceitos?

Borinelli (2006), em sua tese, critica a divergência de conceituação dos autores, definiu 03 distintas abordagens a serem verificadas no desenvolvimento de seu estudo:

Perspectiva 1: Aspectos conceituais (o que é);

Perspectiva 2: Aspectos procedimentais (como funciona) e

Perspectiva 3: Aspectos organizacionais (como se materializa nas organizações).

No que se refere à perspectiva 1, analisa-se a controladoria como área do conhecimento. No tocante à perspectiva 2, observa-se como essa área do conhecimento é levada às entidades, como se dá o seu funcionamento. Em relação à perspectiva 3, são observadas as atividades e funções típicas de controladoria desenvolvidas nos vários órgãos ou unidades das organizações. (BORINELLI, 2006, p.95-96). Essas perspectivas detalhadas por Borinelli serão alvo de observação e análise no desenvolvimento deste estudo.

Apesar da falta de homogeneidade na conceituação da controladoria, reconhece-se a sua importância e as funções que lhe são imputadas. O processo de desenvolvimento empresarial dá-se em consequência do ambiente caracterizado

por constantes mudanças, em que se inserem estas organizações. Dessa forma, as empresas precisam cada vez mais entender seu ambiente interno e externo e determinar o impacto das mudanças deste ambiente na sua eficácia.

Neste contexto, a contabilidade ortodoxa tem-se mostrado deficiente no que se relaciona ao atendimento das necessidades que envolvem a tomada de decisão. Surge, então, a controladoria, com a capacidade de fomentar as atividades empresariais com informações necessárias ao alcance dos objetivos das empresas, além de outras funções destacadas por diversos autores. Almeida, Parisi e Pereira (*in* CATELI, 1999,p.375) relacionam as seguintes funções da controladoria: “subsidiar o processo de gestão; apoiar a avaliação de desempenho; apoiar a avaliação de resultado; gerir os sistemas de informações e atender aos agentes do mercado”.

Portanto, a controladoria implantada nas organizações tem como um dos objetivos a evidenciação dos resultados econômicos das ações empresariais. As empresas são constituídas para a execução de diversos projetos denominados empreendimentos. Um modelo de controladoria aplicada nas organizações seria responsável por identificar os resultados corretos de cada empreendimento ou projeto. A controladoria é colocada, nessa visão, como responsável e coordenadora do processo de gestão, em parceria com as demais áreas.

Um aspecto importante na definição da atuação de uma controladoria são os modelos com os quais os gestores se instrumentalizam para gerir sua instituição. Almeida Parisi e Pereira (*in* CATELLI, 1999. p. 374) destacam a importância de se definir os instrumentos adequados para as ações gerenciais necessárias. Portanto, pelo que se visualiza na tabela 1, a primeira definição a ser tomada ao se implantar a controladoria, é o modelo de decisão adotado. Um modelo de gestão participativa precisa ser incentivado, através do qual, os vários níveis hierárquicos de autoridade e responsabilidade existentes na empresa são valorizados e contribuem num processo de tomada de decisão.

Tabela 1 – Ação e Instrumento Disponibilizado

AÇÃO	INSTRUMENTO DISPONIBILIZADO
<ul style="list-style-type: none"> • Clarificar como as decisões são ou deveriam ser tomadas 	Modelo de decisão
<ul style="list-style-type: none"> • Mensurar corretamente o resultado dos eventos, produtos, atividades e áreas 	Modelo de mensuração
<ul style="list-style-type: none"> • Informar adequadamente os gestores 	Modelo de informação

Fonte: CATELLI, 1999. p. 374

A gestão de empreendimentos mostra-se fundamental num ambiente em que o ativo mais valorizado no mundo atual é o conhecimento. As organizações são sistemas sociais que têm uma grande concentração de ativos intangíveis, pelo grande capital intelectual que é produzido nelas e que está em posse de seus colaboradores. A controladoria pode ser uma ferramenta de vital importância para processo investimento de formação de seu quadro funcional, pois é necessário ter um direcionamento de onde a instituição está e aonde ela quer chegar.

Outra escolha importante é o modelo de informação adotado para enriquecer os vários níveis decisórios dos dados necessários para serem processados e servirem de base para a condução gerencial das organizações. A contribuição da controladoria à estruturação do sistema de informações gerenciais será tópico de análise nesta fundamentação teórica.

2.2 ESTRUTURA DA CONTROLADORIA

Quando se discute a controladoria como unidade administrativa, supõe-se que esse órgão tenha, como os demais, uma estrutura de funcionamento que lhe possibilite o desenvolvimento das atividades de sua competência. Apesar do *controller* ter uma posição de apoio na alta administração, Padoveze (2003, p.34) sugere que a unidade de controladoria se subordine ao Vice-Presidente ou Diretor Administrativo/Financeiro, como se pode observar no organograma ilustrado na figura 1.

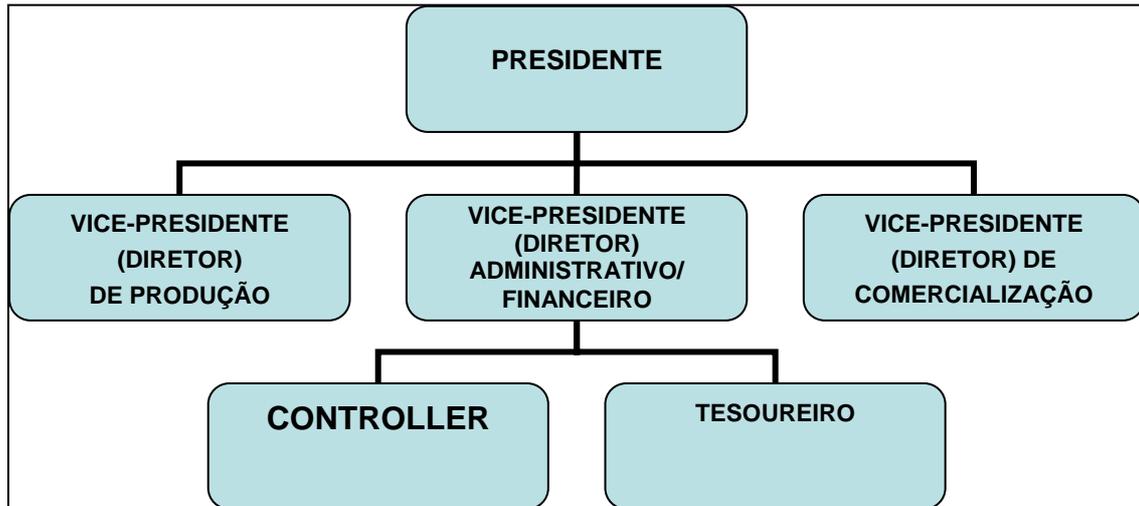


Figura 1 – A controladoria na organização

Fonte: Padoveze (2003, p.34)

Pela missão específica a que se propõe, a controladoria se caracteriza como um órgão de *staff*, em relação às várias unidades administrativas. Para cumprir com sua missão e alcançar seus objetivos, a controladoria terá uma posição de linha com estrutura interna própria.

Padoveze (2003, p.37) defende que a controladoria atue fortemente em todas as etapas do processo de gestão da empresa e recomenda que essa unidade seja dividida em duas grandes áreas:

- A área contábil e fiscal: que é responsável pelas informações societárias, fiscais e funções de guarda de ativos.
- A área de planejamento e controle: que incorpora a questão orçamentária, projeções e simulações, custos e contabilidade por responsabilidade.

A figura 2 apresenta a estrutura da controladoria sugerida por Padoveze (2003,p.37). Nessa figura, o autor valoriza o papel da controladoria no monitoramento das operações, mas destaca sua importância estratégica no planejamento, acompanhamento da realidade e análise do mercado para situar o negócio no seu campo de atuação.

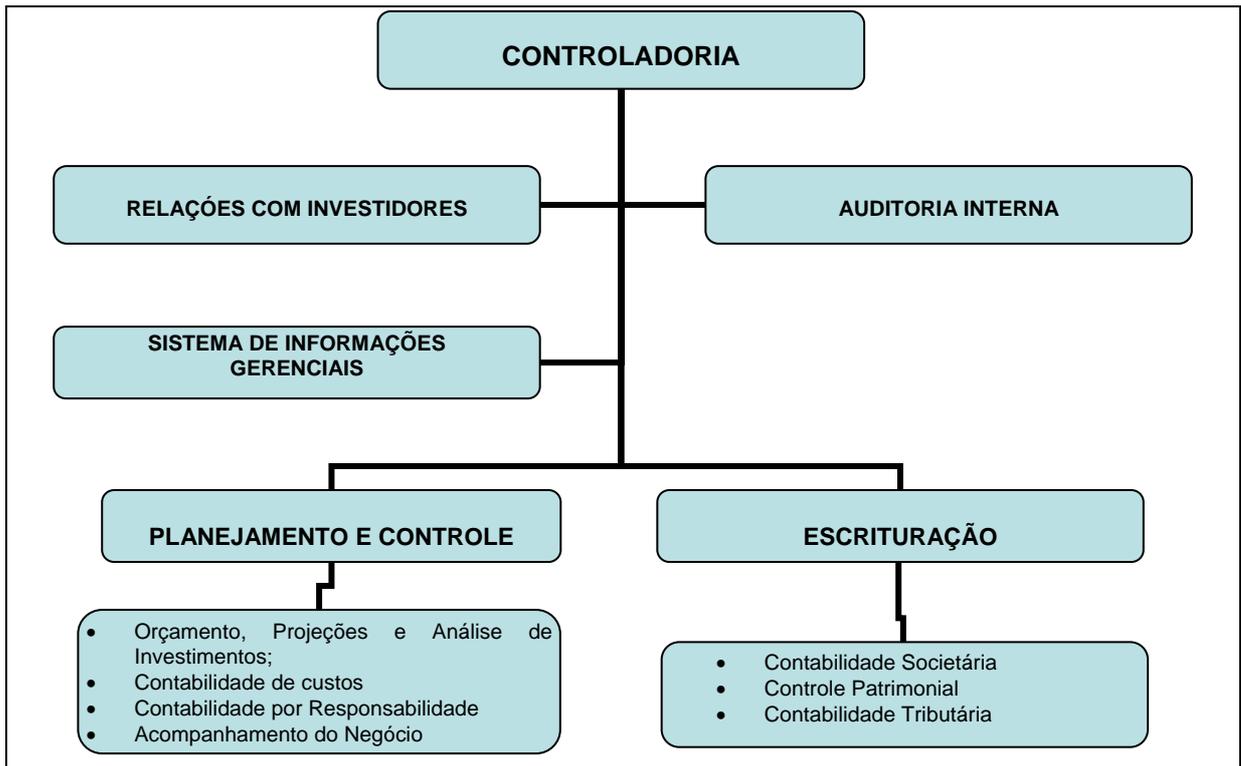


Figura 2: Estrutura da Controladoria

Fonte: Padoveze (2003, p.37)

O sistema de informações gerenciais destacado como um setor específico da controladoria é valorizado por Granlund e Taipaleenmäki (2005)¹, quando afirmam que, para as organizações, é necessário preencher a carência de sistemas de controle gerencial.

O setor de auditoria interna localizado na unidade organizacional de controladoria proporciona um melhor acompanhamento dos procedimentos de controle estabelecidos. Coram e outros (2008)², a partir da observação de 491 empresas na Austrália e na Nova Zelândia, concluíram que as empresas que possuíam auditoria interna conseguiam detectar mais fraudes do que as que não dispunham de um setor específico de auditoria interna.

¹ NEFS (NEW ECONOMY FIRMS) have recently been in the spotlight of public writing, as many of them have faced severe financial troubles. It can be argued that one reason for this has been the lack of proper management control systems.

² We find that organizations with an internal audit function are more likely than those without such a function to detect and self-report fraud.

Nessa estrutura, pode-se observar a abrangência da atuação da controladoria, que se envolverá com ações de curto e longo prazos, contribuindo para a continuidade da organização mediante alcance de seus objetivos.

2.3 O FORTALECIMENTO DOS CONTROLES INTERNOS

A atribuição à controladoria da estruturação dos controles internos não lhe responsabiliza a realização dos controles. A sua competência recai na criação de sistemáticas e o estabelecimento de cuidados gerenciais que garantam que os valores expressos nos relatórios contábeis sejam a manifestação do real patrimônio da organização.

Gralund e Taipaleenmäki (2005) destacam que os controles variam ao longo da existência das organizações. No início, os controles podem ser mais limitados pelo porte das organizações ao serem criadas, mas o sistema de gerenciamento deve ser sofisticado o suficiente para atender aos interesses dos *stakeholders* da organização. Na fase inicial da existência da entidade, o *controller*, apesar de papel importante na organização, pode ser terceirizado para diminuir os custos organizacionais.

Ao se tratar de controles internos, é importante conceituá-los. O Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo (1988, p.25), com a contribuição do IBRACON (Instituto Brasileiro de Contabilidade), define:

O controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas, coordenados, adotados numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas.

Essa definição ressalta a abrangência dos controles internos, pois incluem o estabelecimento de procedimentos e a adoção de medidas visando a exatidão e fidedignidade dos dados contábeis. Quando a organização é criada e ao longo da sua existência, o fluxo de entrada e saída de ativos e, também, o ciclo de obrigações assumidas e pagas têm o objetivo de alimentar o funcionamento sistêmico da entidade. Se os controles falham, os gestores perderão a possibilidade de terem informações consistentes e precisas para subsidiar o processo decisório.

Uma outra definição de controle interno numa organização destaca “o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa” (ALMEIDA, 2007, p. 63). É interessante observar que os dois primeiros objetivos destacados representam controles contábeis e o último, controles administrativos. Já na conceituação de controles internos se observa a interdisciplinaridade da controladoria, pois ao serem desenvolvidos controles administrativos, se estará buscando os conhecimentos defendidos pela ciência da Administração.

Assim, os controles internos, além de objetivarem a veracidade dos dados contábeis, têm, também, a finalidade de contribuir para a eficiência operacional da organização e, portanto, podem ser divididos em 02 tipos:

- a) **Controles contábeis** – compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados com a salvaguarda do ativo e a fidedignidade dos registros financeiros.
- b) **Controles administrativos** – compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos referentes, principalmente, à eficiência operacional e obediência às diretrizes administrativas que, normalmente, se relacionam apenas indiretamente com os registros contábeis e financeiros. (CRC-SP, 1988, p. 25)

Almeida (2007, p. 63) cita exemplos de cada tipo de controles internos. Para ele, são exemplos de controles contábeis:

- Sistemas de conferência, aprovação e autorização;
- Segregação de funções (pessoas que têm acesso aos registros contábeis não podem custodiar ativos da empresa);
- Controles físicos sobre ativos;
- Auditoria interna.

São exemplos de controles administrativos:

- Análises estatísticas de lucratividade por linha de produtos;
- Controle de qualidade;
- Treinamento de pessoal;
- Estudos de tempos e movimentos;
- Análises das variações entre os valores orçados e os incorridos;
- Controle dos compromissos assumidos, mas ainda não realizados economicamente.

O auditor, ao efetuar seu trabalho de auditoria nas organizações, estará interessado na avaliação dos controles contábeis. O *controller*, no entanto, se envolve e atua nos 02 tipos de controles internos para garantir a continuidade da instituição, ou seja, para assegurar que a empresa possa dispor de situação financeira e patrimonial capaz de manter suas operações de forma eficiente, criando os valores esperados pelos acionistas.

Os controles administrativos, apesar de não focalizarem diretamente os dados contábeis, têm reflexo nesses quantitativos. Os controles estatísticos, por exemplo, permitem acompanhar a evolução dos valores organizacionais, sejam com enfoque quantitativo ou qualitativo; os programas de treinamento dos colaboradores objetivam desenvolver o capital humano da organização, cuja atuação cria valor para a organização; os controles de qualidade têm o intuito de verificar o atendimento da expectativa da clientela, que é a responsável pela existência da empresa; a análise dos tempos e movimentos pode conduzir a uma economia de custos pela descoberta de desperdícios no desenvolvimento das tarefas; a análise comparativa entre o realizado e o orçado proporciona uma visão das variações representativas, podendo indicar mau planejamento, interferências externas inesperadas ou mesmo má gerência das operações.

As práticas de controle interno são padronizadas pelo *Committee of sponsoring organizations of the treadway commission* – COSO. Esse comitê é uma organização privada criada nos Estados Unidos em 1985 para prevenir e evitar fraudes nas demonstrações contábeis da empresa. O primeiro objeto de estudo da comissão foram os controles internos. O COSO não tem fins lucrativos. É uma organização que se dedica à melhoria dos relatórios financeiros.

Para esse comitê, o controle interno é um processo desenvolvido pelos diversos níveis organizacionais, entre eles o conselho de diretores, executivos, gestores, projetado para prover garantia razoável em relação à realização dos objetivos nas seguintes categorias: eficácia e eficiência das operações, confiabilidade e integridade das informações financeiras e gerenciais e aderência às leis regulamentos aplicáveis (VEIGA, 2006, p.52)

Como base na estrutura do COSO, os controles internos eficazes são divididos em cinco componentes inter-relacionados (VEIGA, 2006, p.97):

- **Monitoramento** – sistemas de controle interno precisam ser monitorados. A qualidade de seu desempenho deve ser periodicamente avaliada, modificando as políticas e procedimentos sempre que necessário;
- **Informação e comunicação** – as informações devem ser identificadas e comunicadas de uma forma e num prazo que permitam às pessoas realizarem suas responsabilidades; mensagens e informações são comunicadas por todas as áreas da empresa;
- **Procedimentos de controle** – estabelecimento de políticas e procedimentos que assegurem o cumprimento dos objetivos e identiquem os riscos relacionados;
- **Avaliação de riscos** – toda e qualquer entidade para cumprir os seus objetivos enfrenta uma variedade de riscos vindos de fontes externas e internas, que devem ser avaliados;
- **Ambiente de controle** – é a base para todos os outros componentes, determinando disciplina e estrutura, enquanto influencia a consciência de controle dos funcionários.

Assim, pode-se afirmar que os objetivos dos controles internos, segundo definição do AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*), são:

- **Proteção de ativos** – abrangendo a prevenção de situações indesejáveis atuais e futuras no que diz respeito a erros não intencionais ou irregularidades intencionais;
- **Obtenção de informação adequada** – envolvendo tanto a informação interna quanto a externa para alimentar o sistema de informações da organização;
- **Promoção da eficiência operacional** – acompanhando pelos relatórios gerenciais que, se adequadamente analisados, podem gerar medidas corretivas que melhorem a eficiência operacional;
- **Estimulação da obediência e do respeito às políticas da administração** – constituindo-se num fator de motivação para criar

uma sinergia organizacional em busca da uniformidade de procedimentos (CRC-SP, 1988, p. 52 e 53).

Almeida (2007, p.64-70) destaca os princípios fundamentais dos controles contábeis que precisam ser observados pelos gestores das organizações ao estabelecerem os procedimentos internos a serem observados na organização.

1. **Responsabilidade** – os manuais internos da organização devem atribuir, claramente, aos funcionários ou setores internos da empresa quais as suas atribuições.

Esse cuidado gerencial assegurará que: (1) todos os procedimentos de controles sejam executados; (2) os erros e irregularidades possam ser detectados; e (3) as responsabilidades por possíveis omissões sejam apuradas.

2. **Rotinas internas** – precisam estar adequadamente definidas no manual de organização da empresa. Serão criados e padronizados formulários internos e externos, uniformizadas as instruções de preenchimento e destinações dos formulários e estabelecidos os procedimentos cabíveis para as operações de funcionamento da empresa.
3. **Acesso aos ativos** – o acesso dos funcionários aos ativos da empresa deve ser limitado e estabelecidos controles físicos sobre esses itens. O estabelecimento de procedimentos relacionados aos limites desse acesso envolve a fixação de cuidados no manuseio dos ativos, bem como a exigência de controles físicos que dificultem o desvio dos bens da empresa.
4. **Segregação de funções** – consiste em estabelecer que uma mesma pessoa não possa ter acesso aos ativos e aos registros contábeis. Essas funções são consideradas incompatíveis dentro do sistema de controle interno.
5. **Confronto dos ativos com os registros** – alguns funcionários da organização receberão a incumbência de confrontar periodicamente

os ativos com os registros da Contabilidade. O objetivo desse procedimento é possibilitar a detecção de desfalque de bens ou mesmo o registro contábil inadequado de ativos.

A não adoção desse procedimento cria a possibilidade da descoberta tardia dos desvios de ativos por funcionários custodiantes.

6. **Amarrações do sistema** – o sistema de controle interno concebido na organização deve assegurar que sejam registradas apenas as transações autorizadas, por seus valores corretos e dentro do período de competência. Para tal, convém serem realizadas uma série de conferências de cálculos, de procedimentos de transportes de valores e de classificação contábil dos registros realizados, além do estabelecimento de controles seqüenciais sobre as compras e vendas de forma que uma área possa controlar a outra.
7. **Auditoria interna** – é importante que alguém verifique periodicamente se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado no sistema ou identifique se o sistema está adaptado às mudanças das circunstâncias. Os objetivos da auditoria interna são exatamente:
 - Verificar se as normas internas estão sendo seguidas;
 - Avaliar a necessidade de novas normas internas ou de modificação das já existentes.
8. **Custos do controle x benefícios** – ao serem estabelecidos os controles internos, os benefícios que deles se espera obter precisam ser significativos. Os controles mais sofisticados devem ser estabelecidos para transações de valores relevantes, enquanto os controles menos rígidos devem ser implantados para as transações menos importantes.
9. **Limitações do controle interno** – o funcionamento do sistema de controles internos está sujeito a limitações, tais como:
 - Conluio de funcionários na apropriação de bens da empresa;

- Inadequação de instruções dos funcionários com relação às normas internas;
- Negligência dos funcionários na execução de suas tarefas diárias.

Essa série de providências administrativas e contábeis no zelo do patrimônio da organização é importante que seja observada pelos *controllers* no desempenho da sua função. Durante o desenvolvimento deste estudo, será observado se essa tem sido uma preocupação dos profissionais responsáveis pela atuação da controladoria nas empresas estudadas.

2.4 A CONTROLADORIA E GESTÃO ESTRATÉGICA DAS ORGANIZAÇÕES.

A Contabilidade é a ciência basilar para o exercício da controladoria e sempre esteve contribuindo para o gerenciamento das organizações. Durante os anos, a Contabilidade foi se adequando ao ambiente das entidades, pois, segundo os estudos orientados pela metodologia institucional e social, essa ciência não se comporta como uma disciplina estática e puramente técnica. Na realidade, a Contabilidade vem-se mostrando como um mecanismo interligado à vida das organizações e ao contexto em que ela opera (DIAS FILHO e MACHADO, 2004, p.31).

A necessidade de registro já se fazia presente nos negócios dos agricultores egípcios que pagavam aos coletores dos tributos com cereais e linhaça pelo uso da água para irrigação. Em contrapartida, os recibos eram dados desenhando-se nas paredes das casas, figuras de recipientes de cereais. Além desse registro, sistemas contábeis parecem ter existido na China já em 2000 a.C. No início da era cristã, referências intrigantes denotam uma familiaridade com o sistema de partidas dobradas em Roma (IUDÍCIBUS, 2006, p.34). Observa-se, então, que nessa época, era a necessidade de comprovação da existência do negócio efetuado que motivava o desenvolvimento da Contabilidade.

A Contabilidade é um produto do Renascimento italiano. Embora não se saiba quem a inventou, sabe-se que o sistema de partidas dobradas foi encontrado na época da Renascença, século XIV. A Itália por ser o centro comercial acumulou

todas as técnicas deste período e, em 1494, Luca Pacioli, publica um livro, no qual uma seção falava do método das Partidas Dobradas. (HENDRIKSEN & BREDÁ, 1999, p.39)

Esses autores ressaltam que, na Renascença, a função da Contabilidade era, simplesmente, de produzir informação para o proprietário – geralmente proprietário único. Por este motivo, as contas eram mantidas em sigilo e não havia pressão externa (como existe hoje) no sentido de haver exatidão ou alocação de padrões uniformes de divulgação. Também, naquela época, não fora desenvolvido o conceito de Entidade e, por isso, a pessoa jurídica não existia independente dos seus sócios. Assim, não se fazia distinção entre negócios pessoais e empresariais.

Alem disso, não existiam os conceitos de exercício contábil e empresa em funcionamento, ou seja, os empreendimentos eram de curta duração e o lucro era calculado na conclusão do empreendimento. Isso implicava em, por exemplo: (1) não se fazer registro periódico de receitas e despesas; (2) os ativos imobilizados representarem pequeno papel nos empreendimentos e, por isso, não se calcular a depreciação.

“A Era do Descobrimento foi provocada pelo poder das cidades-estado italianas, que impediam a participação do restante da Europa no comércio do Mediterrâneo” (HENDRIKSEN & BREDÁ, 1999, p.45). Por conta da evolução tecnológica que aperfeiçoou as velas dos navios, a navegação passou a ser o meio de transporte mais usado para a realização dos negócios. Cristóvão Colombo, quando partiu para a sua aventura do descobrimento, foi acompanhado em sua viagem por um auditor nomeado pela Corte espanhola para “fiscalizar as tapeações de Colombo no cálculo do custo do ouro e das especiarias”. (HENDRIKSEN & BREDÁ, 1999, p.46).

As necessidades financeiras das viagens dos grandes exploradores levaram ao desenvolvimento da empresa de capital conjunto de grande importância para a Contabilidade. Os indivíduos reuniam-se para financiar um empreendimento, cada um recebendo direitos de participações proporcionais a seus investimentos. No final do empreendimento, os investidores eram reembolsados pelo total dos resultados, daí o termo participação de liquidação.

Por conta de não haver recursos suficientes para embolsar os investidores, o pagamento passou a ser feito com participações na viagem seguinte. Isso deu origem a participações permanentes e ao cálculo dos lucros e perdas ao final de cada ano, em vez de ao final de cada empreendimento. Por causa das poucas oportunidades de investimento, as que existiam, atraíram muitos investidores. O aumento da procura provocou a reação nos preços dos investimentos que dobraram e triplicaram. Os “Castelos de Papel” erguidos, no entanto, desmoronaram, custando milhares de libras em perdas à família real britânica e a muitos outros nobres ricos.

A Era da Estagnação se acabou quando iniciou o período da Revolução Industrial. Um período de boas colheitas fez a população demandar por produtos e, para atender a demanda crescente, as fábricas exigiram mais equipamentos. Por isso, mais capital era necessário e os bancos surgiram para fornecê-lo.

Em 1773, foi criada a Bolsa de Valores de Londres, seguindo-se a de New York em 1792. O século XIX e o início do século XX foram marcados com a expansão da indústria, particularmente na Inglaterra e nos EUA. O advento do sistema fabril e da produção em massa resultou na transformação de ativos fixos em custo significativo do processo de produção e distribuição.

O aumento da necessidade de informação gerencial sobre os custos de produção e os custos a serem atribuídos à avaliação de estoques, fez surgir a necessidade de sistemas de contabilidade de custos. A exigência de grandes volumes de capital demandava a separação entre o investidor e o administrador e, também, fez surgir um dos principais objetivos da Contabilidade, que é a elaboração de relatórios a proprietários ausentes. As informações financeiras passaram a ser demandadas cada vez mais por acionistas, investidores, credores e pelo governo. Foi necessário o reconhecimento do lucro como retorno aos investidores e como rentabilidade do capital dos proprietários.

A partir da Revolução Industrial, a atribuição do contador ficou mais complexa porque ficaram mais difíceis os dados para avaliação dos estoques. Surgiu, então, a Contabilidade de Custos que, segundo Martins (1992, p.21), objetivava resolver os problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, mas não de fazer da contabilidade um instrumento de administração.

Outro ponto importante da Revolução Industrial é que grandes exigências de capital conduziram à criação da sociedade por ações e, com o tempo, a auditorias obrigatórias.

O quadro 1 apresenta uma parte da evolução do conhecimento contábil de forma que se pode identificar como se deu o desenvolvimento da Contabilidade ao longo do tempo. Vê-se, nesse quadro, que, no período de 1775 a 1900, a Contabilidade era exclusivamente financeira, ou seja, atendia aos fins tributários e proporcionava informações de resultados financeiros.

PERÍODO	CARACTERÍSTICAS DA CONTABILIDADE
1775 a 1825	Ênfase nos balancetes financeiros. Sistema das partidas dobradas para os registros contábeis.
1825 a 1850	Demonstrações contábeis para atender a finalidades tributárias e imposto de renda.
1850 a 1900	Surgimento da auditoria financeira e dos contadores públicos certificados. Surgem os primeiros relatórios da contabilidade gerencial.
1900 a 1925	Primórdios da contabilidade de custos.
1925 a 1950	Aprimoramento da contabilidade de custos. Surgimento das técnicas e procedimentos para análise dos custos, estatísticas de produção, padrões de auditoria, de contabilidade pública, contabilidade tributária, planejamento tributário.
1950 a 1975	Aprimoramento da contabilidade gerencial, custo-padrão, contabilidade social etc. Nesse período, a contabilidade já assume suas características como um sistema de informações à disposição dos gestores para as tomadas de decisões.

Quadro 1 - Desenvolvimento do Conhecimento Contábil

Fonte: OLIVEIRA, 1998, p. 38.

O autor, ao elaborar o quadro 1, buscou destacar a abrangência da utilização da Contabilidade, com o decorrer do tempo. Os gestores passaram a utilizar, também, a contabilidade de custos como instrumento de auxílio nas decisões gerenciais e, assim, a Contabilidade passou a ter as funções de auxílio no controle e apoio as tomadas de decisões (Oliveira, 1998, p.39). Surgiu, então, a denominada Contabilidade Gerencial. Buscou-se customizar as informações contábeis às necessidades de informações para o desenvolvimento do processo de gestão e de tomada de decisões das entidades.

A globalização dos mercados de produtos e de capitais vem motivando os países a adaptarem suas economias, proporcionando maior abertura e aumentando a competitividade em todo o mundo. Esse fator conjuntural de extrema volatilidade tem reorientado a gestão das empresas em nível estratégico, tentando escolher quais os produtos e/ou serviços que devem ser oferecidos, mercados a

serem atendidos, recursos a serem utilizados de forma que as ações organizacionais lhe criem valor ao longo do tempo (MARTIN, 2002).

Quanto maior a turbulência ambiental, tanto maior será a necessidade de reconhecer, identificar e, rapidamente, tomar decisões sobre tópicos de interesse estratégico. Nesse aspecto, surge a controladoria como contribuição essencial à gestão das organizações. Com o crescimento e mundialização das entidades, a necessidade de uma governança empresarial para diminuir os conflitos de agência e as necessidades de informação para a adequada tomada de decisões, fez com que a controladoria ganhasse uma importância fundamental.

Então, a Contabilidade, apesar de dispor de informações financeiras importantes, precisou associar-se a outras ciências para cumprir o seu papel junto aos gestores das organizações. As técnicas de contabilidade gerencial, mesmo úteis às empresas, tornaram-se insuficientes, porque outras mensurações além da financeira apresentaram-se como necessárias e importantes. A avaliação das atividades desempenhadas, o estabelecimento de um sistema de controle e a previsão de ações futuras mostraram-se fundamentais. É essa lacuna que a controladoria veio preencher.

O gerenciamento das organizações vem-se voltando para o posicionamento competitivo da empresa frente à concorrência e, para tal, o gestor buscou instrumentos de **controle estratégico**, ou seja, “orientado à manutenção e à melhoria contínua da posição competitiva da empresa” (GOMES e SALAS, 1997, p. 23). Barreto (2008, p.6) destaca que a expressão “**controle estratégico**” pode parecer estranha, mas que esse enfoque contábil, denominado Contabilidade Estratégica, pode auxiliar no planejamento estratégico, constituindo-se no principal instrumento de orientação e controle das atividades da empresa.

O planejamento estratégico é uma ferramenta importante para a consolidação de uma boa controladoria. Uma organização para sobreviver num ambiente de contínua e rápida evolução precisa situar-se no contexto em que atua, sabendo identificar as oportunidades e as ameaças que lhe circundam. Hitt e outros (2002, p.9) destacam o aumento do ritmo dessa mudança, de forma que até os limites de um setor se torna um desafio.

Outros aspectos destacados pelos autores, como características do cenário do século XXI é a nova mentalidade adotada pelos gestores que valorizam a flexibilidade, velocidade, inovação, integração e os desafios que surgem a partir das mutações emergidas em lugar das tradicionais economias de escala e orçamentos de publicidade vultosos, que perderam a eficácia nesta nova era.

Diante desta realidade, as organizações se deparam com a necessidade de criar uma estrutura de pensamento para planejar estrategicamente as suas ações. A figura 3, a seguir, ilustra o fluxo seguido pelo gestor no processo de planejamento estratégico.

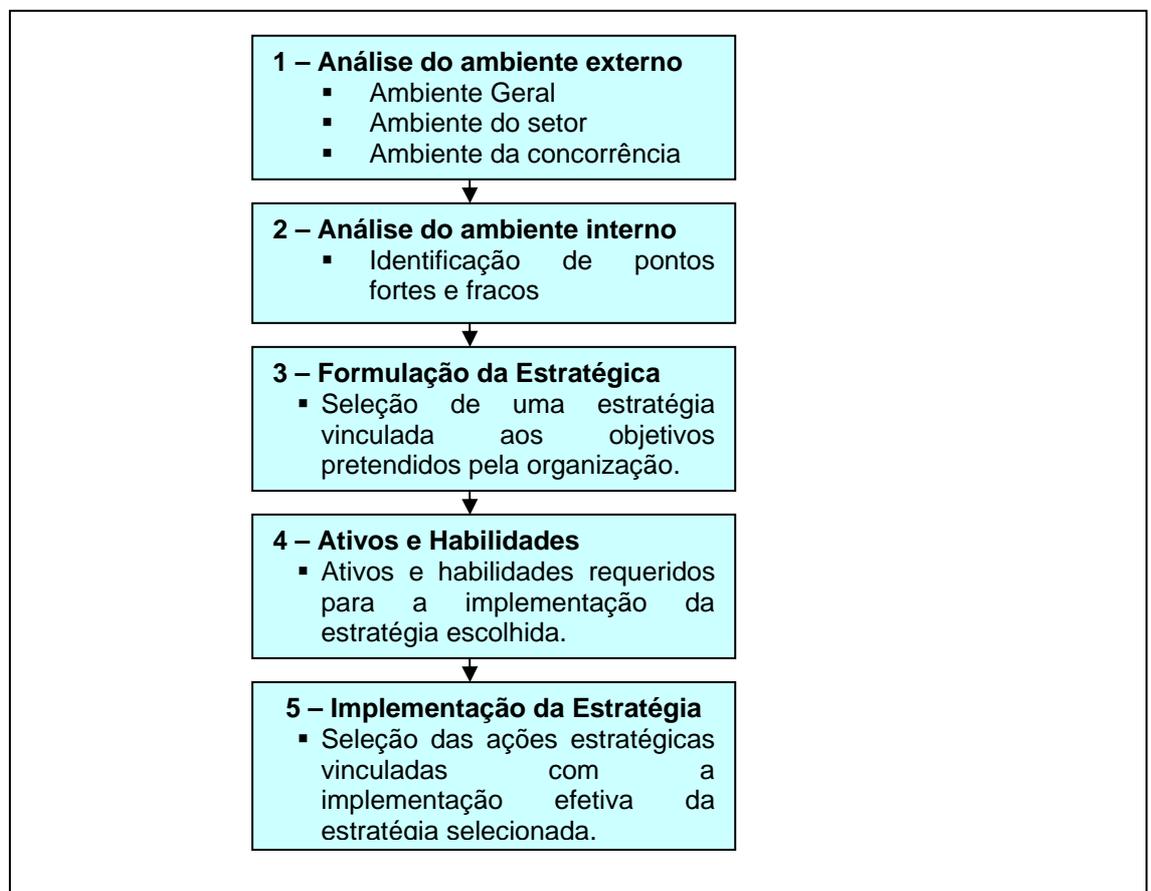


Figura 3: Fluxo do processo de planejamento estratégico

Fonte: Adaptado de Hitt e outros (2002)

Vê-se que o pensar estrategicamente a organização nesta linha de raciocínio, remete os gestores a aplicarem a análise de SWOT defendida por Kotler (2000), por meio da qual, podem ser identificadas, pela análise externa, as ameaças e as oportunidades; e pela análise interna, os pontos fortes e fracos encontrados. A aplicação da análise de SWOT vai possibilitar uma visão sistêmica

do ambiente atual competitivo em que a organização está inserida e a adoção de uma postura estratégica adequada diante do quadro circunstancial avaliado.

A controladoria pode contribuir no seguimento desse fluxo. Durante todo o processo, as informações são a matéria-prima fundamental que veiculará no âmbito da organização, numa prática de gestão participativa, integrando todos os níveis hierárquicos dentro da estratégia escolhida para o alcance dos fins pretendidos.

A partir da realização da análise de SWOT, os gestores das organizações dispõem de posturas estratégicas a serem adotadas identificadas por Oliveira (1999, p.130):

- Sobrevivência – caso sejam identificados muitos pontos fracos na análise interna e as ameaças externas sejam representativas;
- Manutenção – se as ameaças externas forem significativas, mas a análise interna revelar pontos fortes organizacionais;
- Crescimento – se a análise externa revelar boas oportunidades, mas os pontos fracos forem representativos;
- Desenvolvimento – se a análise interna garantir à organização a existência de pontos fortes e, na análise externa, forem identificadas boas oportunidades.

Seja qual for a colocação estratégica escolhida pelos gestores para a companhia, a controladoria tem um papel importante. Borinelli (2005) destaca que a análise do ambiente organizacional, além de ensejar as escolhas de posturas estratégicas cabíveis à empresa, vai exigir dos seus dirigentes a busca pelo cumprimento de sua missão, a escolha de alternativas que lhes garantam o atendimento da demanda, além da construção de uma visão futura que produza a motivação necessária para os movimentos gerenciais na sua conquista.

A figura 4 relaciona o papel da controladoria, nesse campo de ação, na busca das informações necessárias para que o posicionamento estratégico escolhido seja o mais adequado para a continuidade da organização.



Figura 4: Contexto de Importância da Controladoria

Fonte: Borinelli, 2005,p.12

Esse autor ressalta o papel extremamente importante que a controladoria deve exercer no cumprimento da missão da empresa e na garantia de sua sobrevivência e continuidade. Nesse cenário, o *controller* surge como uma peça essencial no posicionamento estratégico da organização. Apesar de não ser a pessoa, necessariamente, responsável pela tomada de decisão, é o elo importante entre o ambiente externo, os tomadores de decisão e o funcionamento interno da organização.

Heckert e Wilson (1963, *apud* PADOVEZE, 2003,p.33) apresentam uma analogia que esclarece a relação do *controller* e o principal executivo. Segundo esses autores,

À Controladoria não compete o comando do navio, pois esta tarefa é do primeiro executivo; representa, entretanto, o navegador que cuida dos mapas de navegação. É sua finalidade manter informado o comandante quanto à distância percorrida, ao local em que se encontra, à velocidade da embarcação, à resistência encontrada, aos desvios da rota, aos recifes perigosos e aos caminhos traçados nos mapas, para que o navio chegue ao destino.

Essa analogia é bem adequada ao mundo das organizações, pois o *controller* precisa passar segurança aos gestores durante o processo decisório, proporcionando-lhes dados necessários para cada situação em que se defrontem com alternativas de ação. A atuação da controladoria é, igualmente, importante para o alcance da estratégia escolhida pelos gestores. Para que a empresa siga na busca dos objetivos traçados, todos os níveis organizacionais precisam estar

envolvidos no seguimento da estratégia. O sistema de informações estruturado pela controladoria é um instrumento importante para esse fim.

É o que Kaplan e Norton (2004) denominam de Organização voltada para a Estratégia. Esses autores, ao iniciarem uma pesquisa, em 1990, envolvendo várias empresas, preocupados em medir o desempenho organizacional, observaram que "os relatórios financeiros tradicionais não forneciam fundamentos para a mensuração e gestão do valor criado pelo aumento das habilidades dos ativos intangíveis da organização" (KAPLAN e NORTON, 2004, p. VII).

Desse projeto de pesquisa, emergiu o *Balanced Scorecard*, que leva em consideração indicadores não-financeiros, sob três perspectivas: clientes, processos internos e aprendizado e crescimento. Ao trabalharem com o *Balanced Scorecard*, os executivos participantes do estudo transmitiram aos pesquisadores que, apesar de mostrarem-se satisfeitos com a avaliação de desempenho fornecida pelo sistema, precisavam utilizá-lo para solucionar uma nova problemática que era a de implementar com sucesso novas estratégias.

Com a continuidade de seus estudos, Kaplan e Norton descobriram que, ao iniciar um projeto, antes mesmo de decidir o que medir, os executivos precisavam definir quais eram seus objetivos. Com o foco nos objetivos, os pesquisadores conseguiram um outro avanço: interligar os objetivos com relações de causa e efeito. Ao relacionarem os objetivos com as quatro perspectivas do *Balanced Scorecard*, os executivos começaram a uni-los com setas. A rede explícita de relações de causa e efeito entre os objetivos deu origem ao diagrama que se chamou Mapa Estratégico.

O Mapa Estratégico mostrou-se tão importante para as organizações como se tinha mostrado o *Balanced Scorecard*. Então, os autores criaram um Mapa Estratégico genérico que pudesse ser útil a qualquer tipo de organização, possibilitando-lhe a adaptação à sua realidade.

Os autores buscaram elucidar que os executivos precisam ter clareza dos objetivos que pretendem atingir e de como poderão medir o sucesso de sua empreitada, para construírem sua rede de relações de causa e efeito. Além disso, descobriram que a capacidade de executar a estratégia é mais importante do que a qualidade da estratégia em si.

Nesse contexto, a controladoria surge como um poderoso auxiliar na estruturação de um sistema de informações capaz de fazer um elo importante entre as diversas unidades organizacionais. A figura 5 expõe um sistema de planejamento estratégico, onde o sistema de informações tem papel de destaque na integração de toda a organização.

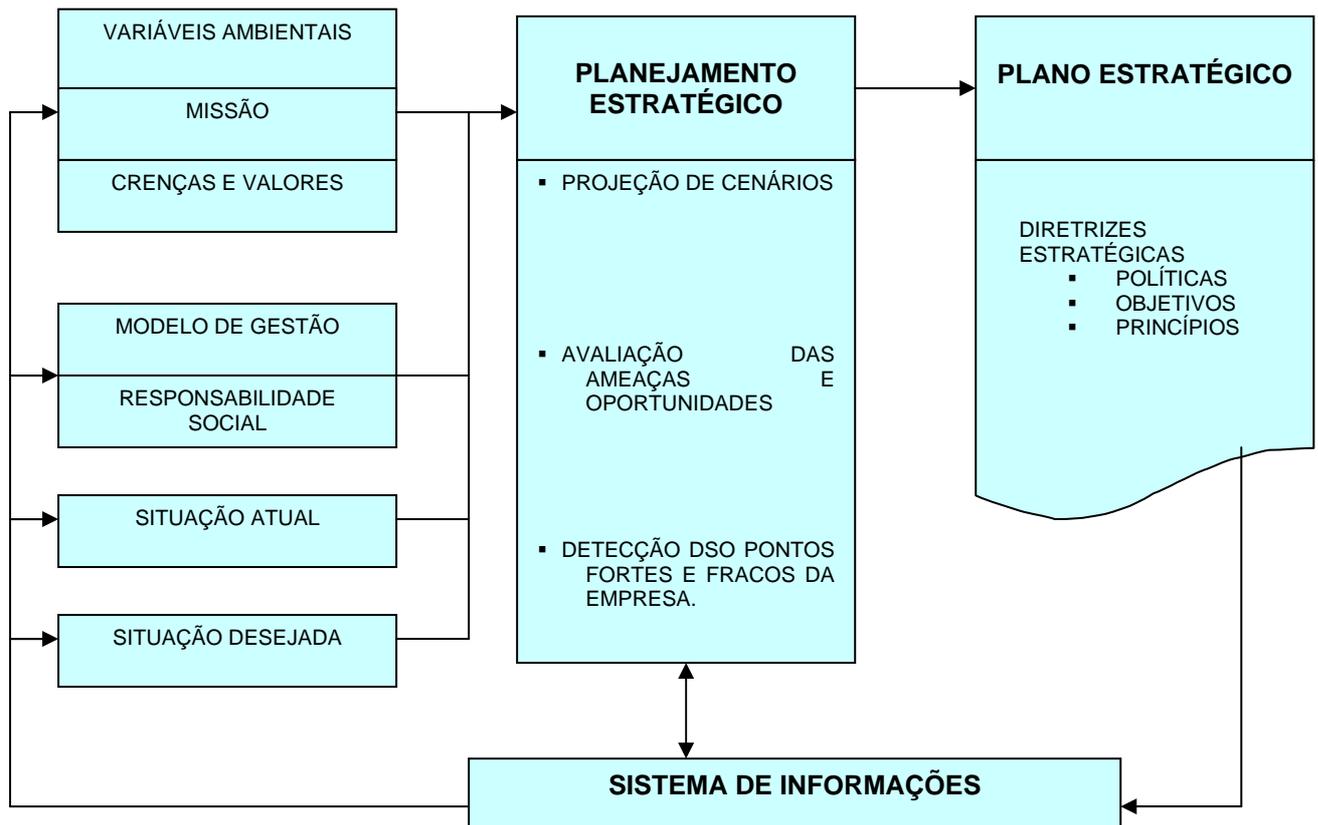


Figura 5: Sistema de planejamento estratégico de uma empresa ou área

Fonte: Mosimann e Fisch (2008, p.49)

Os autores quiseram destacar que, no processo de planejamento estratégico, a projeção de cenários, avaliação das ameaças e oportunidades e a detecção dos pontos fortes e fracos da empresa são realizadas como resultado da atuação de um sistema de informações. As variáveis ambientais serão coletadas e, com base na missão estabelecida, nas crenças e valores firmados e, ainda, com o modelo de gestão escolhido, tem-se a situação atual. Definida a situação desejada, o plano estratégico será gerado com a adoção de diretrizes estratégicas que são os grandes caminhos que compreendem as políticas, os objetivos e os princípios estratégicos.

Kaplan e Norton (2000, p.231) destacam que as empresas devem encarar a divulgação do BSC entre os empregados como campanha estratégica, tão importante quanto qualquer programa de comunicação destinado ao público externo. O programa de comunicação deve ter os seguintes objetivos:

1. Promover a compreensão da estratégia em toda a organização;
2. Fazer com que as pessoas comprem a estratégia para apoiá-la na organização;
3. Educar a organização sobre o sistema de mensuração e gerenciamento do *Balanced Scorecard* como base de implementação da estratégia;
4. Fornecer *feedback* sobre a estratégia, por meio do *Balanced Scorecard*.

Assim, as organizações focalizadas na estratégia exigem que todos os empregados compreendam a estratégia e conduzam suas tarefas cotidianas de modo a contribuir para o êxito da estratégia. Essa atitude faz com que exista um processo de comunicação de cima para baixo e não uma imposição de cima para baixo.

Uma vez que o executivo consegue transformar a estratégia em tarefa de todos, precisa buscar outro principio importante que é convertê-la em um processo contínuo. Nessa busca, o *controller* mostra-se como um aliado fundamental.

Para a maioria das organizações, o processo gerencial se desenvolve em torno do orçamento e do plano operacional. A integração do *Balanced Scorecard* com os processos de planejamento e orçamento mostrou-se crítica para a organização focalizada na estratégia. "Com os orçamentos funcionando como principal ferramenta de controle das organizações, a atenção gerencial se concentra na consecução das metas financeiras de curto prazo" (KAPLAN e NORTON, 2000, p.291).

Então, apresenta-se uma dicotomia: a preocupação com a estratégia (longo prazo) com o controle orçamentário de curto prazo. Parece, então, que a dificuldade surge exatamente nesse momento. O *controller*, ao se envolver com as operações de curto prazo, poderá sentir-se atarefado ao ponto de negligenciar o acompanhamento do caminho estratégico traçado, sem observar seus resultados.

As empresas bem-sucedidas na adoção do *Balanced Scorecard* implementaram um processo de gerenciamento da estratégia. A esse processo, os pesquisadores denominaram de *loop* duplo, ou seja, integrar o gerenciamento tático (orçamentos financeiros e avaliações mensais) ao gerenciamento estratégico num único processo ininterrupto e contínuo. A figura 6 evidencia o processo de *loop* duplo destacado pelos pesquisadores.

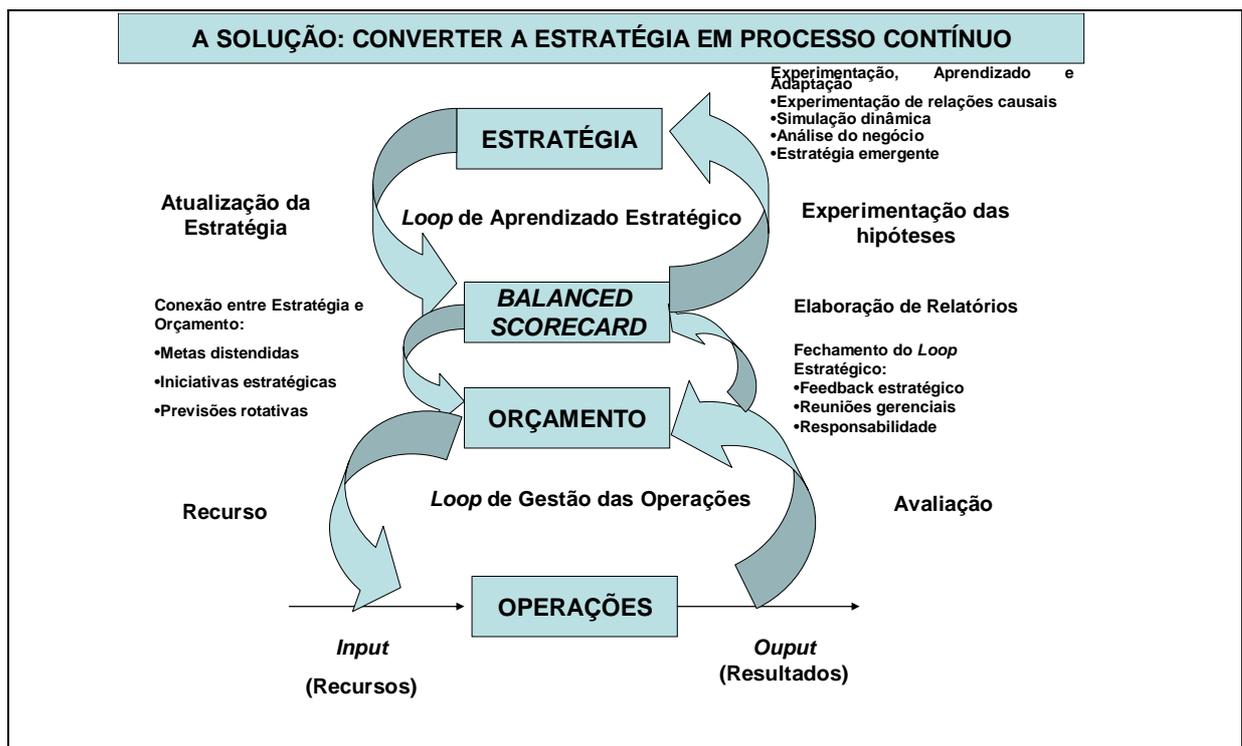


Figura 6: Processo de *loop* duplo no gerenciamento da estratégia

Fonte: KAPLAN & NORTON, 2000, p.289

Nesse processo, observa-se um contínuo *feedback* proporcionando um aprendizado constante e um aperfeiçoamento do processo de modo a não comprometer os resultados esperados. Convém observar que, por conta do orçamento proporcionar um controle eficaz nas operações, a curto prazo, o tempo despendido nessa atividade pode afastar a análise do enfoque estratégico, reduzindo a atuação do *controller* ao *loop* das operações.

Ressalta-se a importância da controladoria no gerenciamento da estratégia. Um sistema de informações estruturado proporcionará os dados necessários para a elaboração dos relatórios, experimentação das hipóteses,

verificação das relações de causa e efeito, enfim, efetuação da análise do negócio para, em seguida, identificar a estratégia emergente.

A estratégia que emerge como resposta à observação da realidade da instituição, mediante *feedback* da implementação da estratégia anterior, terá mais legitimidade, pois, em caso de resultados positivos, fortalecerá a continuidade da sistemática adotada ou dará início a um novo processo atualizado, em função das circunstâncias organizacionais observadas.

A conversão da estratégia em processo contínuo vai exigir o estabelecimento da rede de relações de causa e efeito evidenciada no mapa estratégico. Para se entender a importância dos Mapas Estratégicos para o alcance dos resultados estratégicos esperados, vai-se considerar uma ilustração de Herrero Filho (2005, p.198). Ele conta que se for solicitado a uma pessoa contar ou narrar a história de um filme que ela acabou de assistir no cinema, será complicada ou praticamente impossível a conexão com o filme dos indivíduos que estão ouvindo a história, pois faltam as palavras, as idéias, as emoções, as imagens e o reconhecimento dos principais desafios e objetivos.

Apesar de parecer muito estranho, é isso que acontece na maioria das organizações em relação à gestão da estratégia. As estratégias são formuladas, mas não são comunicadas para as pessoas que serão responsáveis por sua implementação. Em outras situações, a estratégia é divulgada, mas o texto pode parecer muito complexo, abstrato e difícil de ser entendido pela maioria dos colaboradores. Inúmeros estudos mostram como as pessoas não conseguem se envolver com a aquilo que não entendem ou pelo que não se sentem responsáveis.

Para superar estas lacunas, Kaplan e Norton, criadores do *Balanced Scorecard*, desenvolveram o Mapa Estratégico como uma ferramenta de comunicação. Tomando-se como analogia os filmes, pode-se afirmar que o Mapa Estratégico é a representação visual da história da estratégia de uma organização ou a descrição de como a organização cria valor (HERRERO FILHO, 2005, p.198).

Então, o Mapa Estratégico pode ser definido como “um instrumento para dar forma, narrar, visualizar, comunicar, alinhar os participantes da organização em torno da estratégia competitiva.” (HERRERO FILHO, 2005, p. 201). Pode-se afirmar que o mapa estratégico integra o sistema de informações da organização, pois

divulga entre os integrantes da organização a estratégia adotada. A figura 7 evidencia a importância do Mapa Estratégico na gestão das organizações.

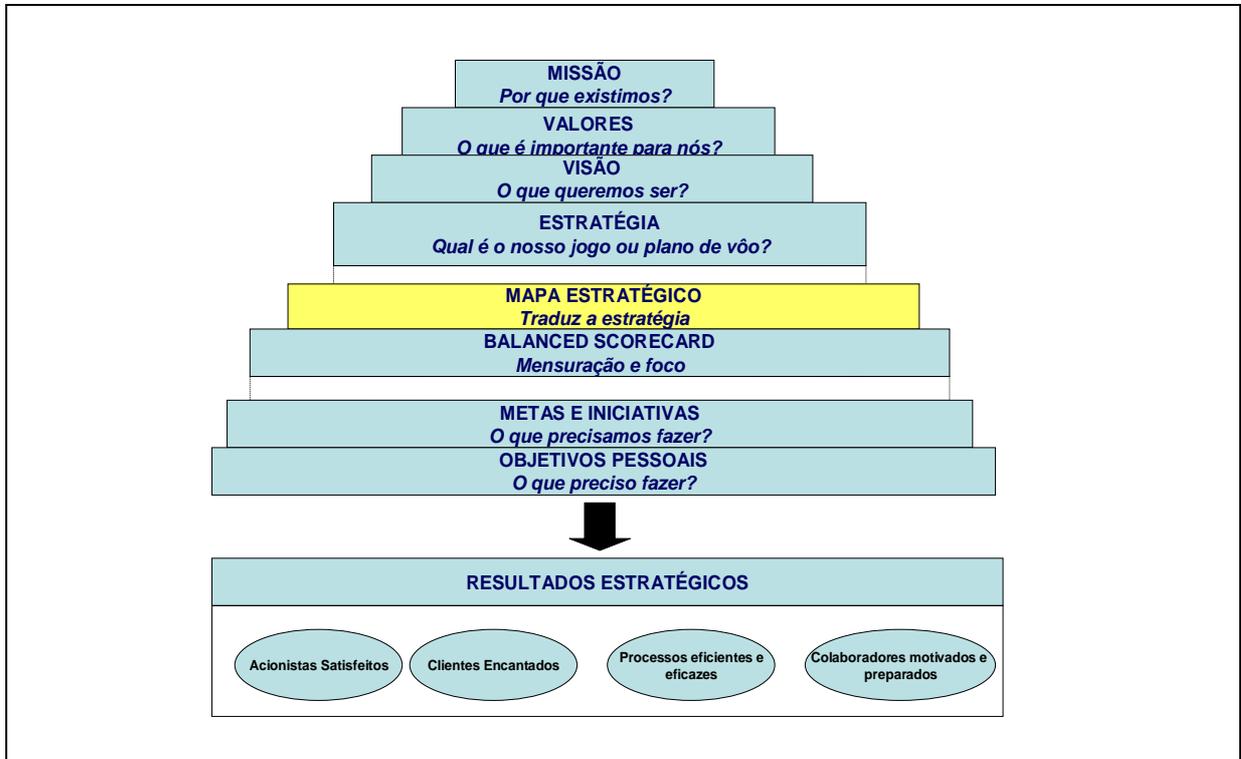


Figura 7: A importância do mapa estratégico

Fonte: Kaplan & Norton (2005, p. 35)

Quando a empresa determina a sua missão está afirmando a sua razão de existir. A adoção de seus valores expõe o que é importante para a sua existência. A comunhão da missão com os valores favorece ao estabelecimento do que a empresa pretende ser, ou seja, define a sua visão. Para alcançá-la, é traçado o jogo da empresa ou, em outras palavras, seu plano de vôo que é a estratégia adotada.

A criação do *Balanced Scorecard*, como modelo de gestão, conduz à mensuração dos resultados, objetivando verificar se as metas e iniciativas organizacionais e os objetivos pessoais foram alcançados, proporcionando acionistas satisfeitos, clientes encantados, processos eficientes e eficazes e colaboradores motivados e preparados. Isso será viabilizado se a estratégia for adequadamente comunicada e claramente explicada de forma que haja um fluxo

perfeito, desde o estabelecimento da missão até o alcance dos resultados estratégicos, como se pode observar na figura 7.

A não existência do Mapa Estratégico evidencia uma lacuna muito acentuada entre a estratégia e o *Balanced Scorecard*. Dessa forma, vê-se a importância do Mapa Estratégico na tradução da estratégia para todos os integrantes da organização. Kaplan e Norton (2004, p.XI), no desenvolvimento de suas pesquisas, descobriram que "o Mapa Estratégico revelou-se inovação tão importante quanto o próprio *Balanced Scorecard* original. Os executivos consideram a representação visual da estratégia, algo ao mesmo tempo natural e vigoroso".

Nesse plano estratégico, a atuação da controladoria é importante na construção do mapa estratégico e de um sistema de informações capaz de envolver os vários níveis hierárquicos da organização.

2.5 – A ESTRUTURAÇÃO DE UM SISTEMA DE INFORMAÇÕES

As transformações têm sido dramáticas na área da tecnologia da informação, pressionando as organizações a atualizações de seus equipamentos tais como: Computadores, celulares, inteligência artificial, realidade virtual e bases de dados de grande porte (HITT e outros, 2002, p.18). Esses autores ressaltam ainda a construção de redes eletrônicas capazes de conectar as empresas aos clientes, empregados, fornecedores e vendedores.

Parece claro que se está na era da informação, na qual é de grande importância terem-se dados em tempo real para tomadas de decisões. A ajuda da tecnologia é fundamental, mas sem colaboradores capazes de gerir e interpretar os subsídios obtidos por meios tecnológicos é impossível alcançar os objetivos organizacionais nesse cenário competitivo.

A controladoria, como assessora das várias unidades organizacionais, se utilizará de outra ciência no exercício de suas atividades: a tecnologia de informação para criar a rede informacional da entidade de forma que todos os *stakeholders* organizacionais tenham a informação no tempo exato da necessidade emergente.

Viu-se no item anterior que a controladoria colabora estrategicamente ao buscar as informações necessárias para a escolha da estratégia, montagem do mapa estratégico e compartilhamento aos colaboradores da estratégia escolhida. Os funcionários se sentirão integrantes e participantes da busca pelos objetivos organizacionais.

O sistema de informações estruturado terá outros objetivos igualmente importantes para o funcionamento da gestão organizacional. O *feedback* do ocorrido em comparação com o planejado é uma outra contribuição do sistema de informações. Nakagawa (1995, p.17) configura a integração necessária dessa rede informacional, no processo de planejamento e controle da organização.

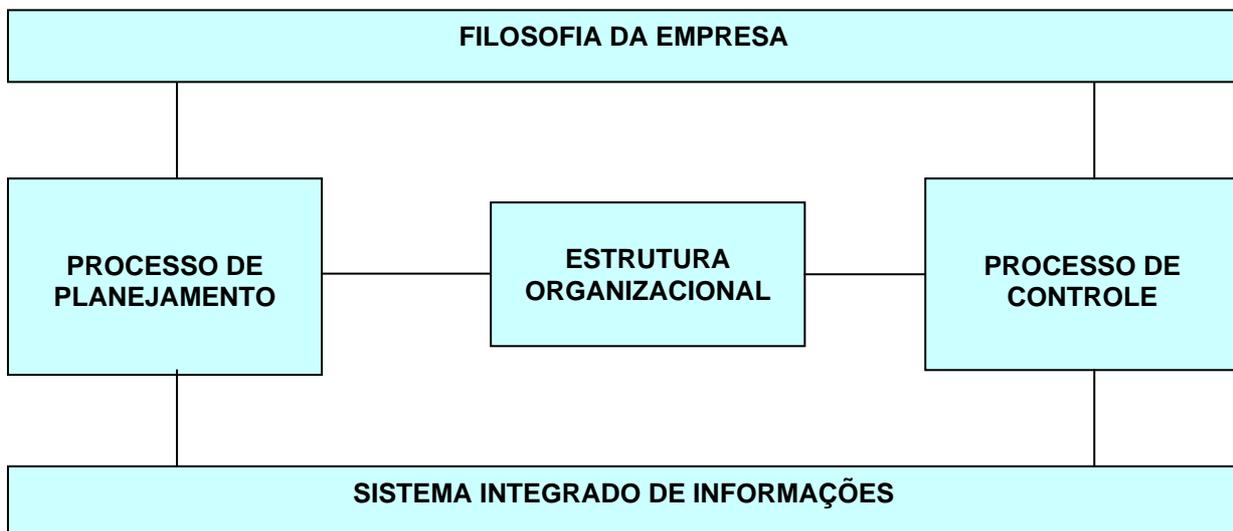


Figura 8 – Sistema Integrado de Informações

Fonte: Nakagawa (1995, p.17)

A filosofia da empresa influencia no processo de planejamento e controle da organização, sendo comunicada pela rede criada pelo sistema integrado de informações e que será insumo e produto do funcionamento da estrutura organizacional. Essa interligação conduz ao conceito de *accountability*, que é a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem da delegação de poder (NAKAGAWA,1995, p.17).

Nash & Roberts (1984) *apud* Nakagawa (1995,p.63) conceituam sistema de informações e essa definição é a que se adota neste estudo:

O sistema de informações é uma combinação de pessoas, facilidades, tecnologias, mídias, procedimentos e controles, com os quais se pretende manter canais de comunicações relevantes, processar transações rotineiras, chamar a atenção dos gerentes e outras pessoas para eventos internos e externos significativos e assegurar as bases para a tomada de decisões inteligentes.

Esta conceituação apresenta aspectos que foram discutidos no processo de gestão estratégica das empresas. Observe-se que os canais de comunicações relevantes são as possibilidades de colherem-se dados internos e externos necessários ao planejamento estratégico das organizações. Ao mesmo tempo, justificando a interligação entre o planejamento e o controle, a existência desses canais proporciona o *feedback* necessário para serem descobertos os desvios do planejado e buscadas suas causas.

Os procedimentos de governança corporativa são estabelecidos, partindo-se do seguinte ponto: toda delegação de poder tem, como conseqüência, a geração de responsabilidades e a obrigação de prestação de contas. Os gestores precisam prestar contas aos acionistas dos resultados dos recursos investidos, os escalões inferiores, aos seus superiores no escalão hierárquico dos produtos reais oriundos de suas atividades operacionais e, assim, sucessivamente. A Teoria da Agencia tem explorado o conflito de interesses entre os proprietários e os administradores, exigindo estruturas de controle que favoreçam o exercício da *accountability* (BERLE & MEANS *apud* ADAMS e SANTOS, 2006).³

O planejamento cria a obrigação de se executar algo, com a conseqüente delegação para o exercício da função. A *accountability* só será quitada após a prestação de contas dos resultados encontrados e mensurados pela controladoria. A Contabilidade será a ciência basilar que auxiliará a controladoria nesse processo de prestação de contas.

O quadro 2 apresenta a cadeia da *accountability* numa organização. A prestação de contas dos resultados alcançados decorre da obrigação derivada dessa delegação de autoridade. O acionista que é a ponta da cadeia da *accountability* precisa entender as conseqüências do funcionamento da organização a partir das delegações estabelecidas. Para tal, os supervisores e

³ In 1932, Berle and Means pointed out the conflict of interest inherent in the separation between ownership and control. Since then, agency theory has explored the potential adverse effect the concentration of control in the hands of managers may have. With more control, managers may run the firm for their own gain.

assistentes prestarão contas à gerência que o mesmo fará para a diretoria e, assim, sucessivamente até chegar ao Conselho de Administração que apresentará aos acionistas os resultados de suas atividades.

AGENTE	Assume a responsabilidade de	Delega a autoridade
ACIONISTA MAJORITÁRIO	Eleger o Conselho de Administração da empresa	Ao Conselho de Administração para administrar o negócio e nomear a Diretoria da empresa.
CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO	Gerir o negócio e nomear a Diretoria da empresa.	À Diretoria da empresa para dirigir as atividades do negócio e contratar a gerência.
DIRETORIA	Dirigir as atividades do negócio e contratar a gerência.	À gerência, para administrar o negócio e contratar os supervisores e assistentes.
GERÊNCIA	Administrar o negócio e contratar os supervisores e assistentes.	Aos supervisores e assistentes, para executar as atividades operacionais do negócio.
SUPERVISORES E ASSISTENTES	Executar as atividades operacionais do negócio.	

Quadro 2 – Cadeia De *Accountability* – Responsabilidade E Autoridade

Fonte: Oliveira e outros (2008, p.25)

O sistema global de informações necessário ao exercício do trabalho da controladoria possui vários subsistemas interdependentes que podem ser classificados em dois grandes grupos:

- **Sistema de apoio às operações** – aqueles que processam dados relativos a transações rotineiras, recorrentes e, portanto, programáveis. Podem ser subdivididos em duas categorias:
 - Sistemas que processam dados ligados a transações individualizadas e que envolvem decisões menos complexas, mas importantes como a eficiência e a produtividade. Ex: compras, faturamento, contas a pagar, contas a receber.

- Sistemas que processam dados de transações agregadas, que envolvem decisões operacionais mais complexas que afetam a eficácia da empresa. Ex: planejamento e controle da produção, custos, contabilidade.
- **Sistema de apoio à gestão** – os que processam dados para a tomada de decisões e atividades de solução de problemas dos gerentes, portanto, não programáveis. Ex: previsão de vendas, análise de custos, elaboração dos orçamentos. Esses sistemas destinam-se a:
 - Auxiliar o processo decisório dos gerentes;
 - Dar suporte às avaliações e aos julgamentos dos gerentes;
 - Aumentar a eficácia do processo decisório. (NAGAKAWA, 1995, p. 63)

Essa classificação em grupos de sistemas de informação não induz à conclusão de que eles funcionem segregados um do outro. Pelo contrário, a combinação de pessoas, facilidades, tecnologias, mídias, procedimentos e controles é integrada para o funcionamento das duas classes de sistema, cujos dados produzidos cumprirão os objetivos a que se propõem.

3 METODOLOGIA

Após a formulação do problema, exposição dos objetivos do estudo e identificação das suposições a serem testadas com o desenvolvimento do estudo, precisa-se delinear-se o processo de pesquisa, de forma que se possa estabelecer a sua diagramação quanto à produção de dados, previsão de análise e interpretação dos dados. (GIL, 1999, p.64)

É importante que se deixe claro quais foram as escolhas metodológicas feitas que auxiliaram o pesquisador no desenvolvimento do seu estudo. Assim, é importante que se classifique a pesquisa desenvolvida e o caminho seguido para a consecução dos objetivos pretendidos.

Este estudo pode ser caracterizado como uma réplica de uma pesquisa realizada por Borinelli (2006), já referendada na introdução desta dissertação, que, através de uma pesquisa junto as 100 maiores empresas nacionais, chegou a conclusões interessantes sobre a prática da controladoria nas organizações.

Alexander Berndt e Luciel Oliveira (2005), em seu artigo, valorizam a utilização da replicagem como procedimento fundamental em pesquisas científicas. Destacam que:

Toda evolução do conhecimento realiza-se por repetições, às vezes simples reedições modificadas de pesquisas anteriores. A construção do conhecimento é cumulativa com raras quebras de paradigmas que mudam o entendimento de certo fenômeno, ao olhá-lo de outra perspectiva, de outro ângulo de entendimento. As permanentes repetições ou reedições modificadas podem ser identificadas como réplicas mais ou menos semelhantes entre si. (BERNDT e OLIVEIRA, 2005, p.12)

Os achados da pesquisa de Borinelli incitaram a replicagem desse estudo, acreditando que a ciência possa evoluir pela comparação dos resultados das pesquisas, possibilitando ao cientista a reflexão sobre as razões das possíveis diferenças verificadas.

3.1 TIPO DE PESQUISA

Vergara (1997, p.44) define uma tipologia que foi a escolhida para classificar o estudo. Essa autora classifica as pesquisas quanto aos fins e quanto aos meios.

Quanto aos fins: Este estudo caracteriza-se como uma investigação descritiva, pois esse tipo de pesquisa "expõe as características de determinada população ou de determinado fenômeno". Uma vez que se busca identificar se os elementos que integram a estrutura conceitual de controladoria refletem as práticas de controladoria das empresas integrantes do COFIC, está sendo feita uma descrição da realidade encontrada, fazendo-se uma comparação da prática observada com o referencial teórico analisado.

Dentro dos objetivos deste estudo, será descrita a realidade das empresas do COFIC no que diz respeito ao seu entendimento a respeito do conceito e do papel da Controladoria nas organizações.

Quanto aos meios: Por conta dos objetivos deste estudo, foi desenvolvida uma pesquisa de campo, ou seja, "uma investigação empírica realizada no local onde ocorre ou ocorreu um fenômeno ou que dispõe de elementos para explicá-lo" (VERGARA, 1997, p.45).

Como o desenvolvimento deste estudo abrangeu o levantamento de informações junto às organizações com a utilização de um questionário, foi realizado um estudo empírico com dados produzidos junto às organizações estudadas.

Esta investigação não envolveu induções estatísticas comuns às pesquisas quantitativas, mas utilizou-se de ferramentas da estatística descritiva para análise dos dados.

3.2 UNIVERSO E AMOSTRA DA PESQUISA

As pesquisas sociais abrangem um universo de elementos, às vezes tão grande, que se torna impossível considerá-lo em sua totalidade. Por isso, costuma-se trabalhar com amostras, ou seja, pequena parte dos elementos que compõem o universo. (GIL, 1999, p.99)

O universo deste estudo compõe-se das empresas que integram o COFIC – Comitê de Fomento Industrial de Camaçari. Numa primeira análise, considera-se este universo de tamanho factível de ser estudado em sua totalidade, uma vez que esse Comitê é composto por 50 empresas associadas, no Pólo Industrial de Camaçari e em suas áreas de influencia, compreendendo os municípios de Camaçari, Dias D'Ávila e Candeias. Como se reconhece, contudo, a impossibilidade de alguma empresa não poder ou não admitir participar do estudo, a amostra estudada está composta por 08 organizações que atenderam ao apelo da pesquisa e responderam, espontaneamente, o questionário necessário para a produção dos dados para o desenvolvimento do estudo.

Segundo as especificações de Vergara (1997, p.48), as amostras podem ser probabilísticas (extraídas com critérios estatísticos) e não probabilísticas (selecionadas por acessibilidade e por tipicidade). Na definição da amostra a ser estudada, o critério utilizado será o de acessibilidade, ou seja, ao encaminhar o questionário, espera-se que as organizações respondam-no de forma espontânea, caracterizando a amostra como não probabilística, tendo como critério utilizado para a seleção da amostra o de acessibilidade.

3.3 SELEÇÃO DE SUJEITOS

"Sujeitos da pesquisa são as pessoas que fornecerão os dados de que se necessita" (VERGARA, 1997, p.50). No caso deste estudo, os sujeitos são os *controllers* das empresas estudadas ou aqueles que exercem esta função nas organizações pesquisadas.

3.4 COLETA DOS DADOS

Em se tratando de pesquisa de campo, os meios para buscar os dados do estudo podem ser a observação, o questionário, o formulário e a entrevista (VERGARA, 1997, p.52). Neste estudo, os dados estão sendo produzidos mediante a aplicação de um questionário (APÊNDICE 1).

Como se trata de uma réplica de um estudo realizado para a elaboração de uma tese de doutorado, o questionário utilizado foi o aplicado por Borineli, quando investigou a realidade das 100 maiores empresas nacionais, com adaptações que se julgaram necessárias. Trata-se de um questionário estruturado com questões fechadas.

3.5 TRATAMENTO DOS DADOS

"O tratamento dos dados refere-se àquela seção no qual se explicita para o leitor como se pretende tratar os dados a coletar, justificando porque tal tratamento é adequado aos propósitos do projeto" (VERGARA, 1997, p.56). Para este estudo, os dados produzidos sofrerão a aplicação de algum procedimento da estatística descritiva para apoiar a interpretação.

Os dados produzidos foram analisados e comparados com a fundamentação teórica de apoio para respaldar as conclusões do estudo. Os resultados foram comparados com os resultados encontrados por Borinelli na elaboração de sua tese de doutorado.

3.6 LIMITAÇÕES DO ESTUDO

No decorrer do levantamento dos dados, a crise financeira que abalou o mundo dos negócios no 2º. semestre de 2008 parece ter deixado os *controllers* das organizações com ocupações outras, ainda, mais preocupantes que os impediram de participar do estudo como se esperava. Dessa forma, a quantidade de organizações que contribuíram com o estudo não foi dentro da expectativa, mas o rigor do tratamento dos dados possibilitou a elaboração de um estudo de caso múltiplo.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Este capítulo é voltado para a interpretação dos dados produzidos com a pesquisa realizada nas empresas estudadas. O questionário aplicado no levantamento dos dados é dividido em blocos de informações que são importantes para o desenvolvimento da análise.

BLOCO 1 – Identificação da empresa.

Analisando-se os setores das empresas participantes do processo de pesquisa, viu-se que, como as empresas estudadas são integrantes do COFIC (Comitê de Fomento Industrial de Camaçari), localizadas no Pólo Petroquímico de Camaçari, a grande maioria é de organizações do setor químico, petroquímico, embora haja, também, empresa que produz equipamentos para a produção de energia.

Quanto à origem das empresas estudadas, tem-se, no quadro 3, a participação percentual dos países de origem. Destacam-se os Estados Unidos como o país de participação mais representativa. A origem brasileira, apesar de menor que a americana, mostrou-se representativa.

DENOMINAÇÃO	PERCENTUAL
BRASIL	25,0
U.S.A	50,0
CORÉIA DO SUL	12,5
SUÉCIA / SUÍÇA	12,5
TOTAL	100

Quadro 3 – Origem das Empresas Pesquisadas

Fonte: Dados do Estudo

Comparando-se os resultados deste estudo com os achados por Borinelli em seu trabalho de pesquisa, observa-se que, apesar de representativo, o controle acionário brasileiro não teve a mesma magnitude que foi encontrada por aquele pesquisador. No seu estudo, ele encontrara uma representação de 44%. Entre as empresas integrantes do COFIC estudadas, a maior participação foi de empresas com controle acionário americano e, no estudo de Borinelli, elas representaram, apenas, 14,7% do total pesquisado.

A respeito da localização da administração central no Brasil, a quase totalidade das empresas tem a sua cúpula administrativa atuando em cidades situadas no estado de São Paulo. A administração central de 50% das empresas se localiza na cidade de São Paulo. Apesar de saber-se que essa cidade representa o centro de negócios do país, é de se lamentar que a Bahia, apesar de ser um estado de destaque no nordeste do Brasil, mostre-se como um espaço de expansão de empreendimentos nacionais ou transnacionais, mas que a gestão dos empreendimentos esteja em tão longínquo espaço territorial. O quadro 4 mostra essa realidade.

DENOMINAÇÃO	PERCENTUAL
Camaçari – BA.	12,5
São Paulo – SP	50,0
Barueri – SP	12,5
Cubatão – SP	12,5
Osasco – SP	12,5
TOTAL	100

Quadro 4– Localização da Alta Administração das Empresas Pesquisadas

Fonte: Dados do Estudo

As empresas que aceitaram participar da pesquisa são organizações sedimentadas com muitos anos de atuação. O quadro 5 apresenta uma participação equitativa de organizações que chegaram ao Brasil na década de 1950 ou na década de 1970. Portanto, têm muito tempo de atividade e, gerencialmente, podem ter uma visão adequada e coerente a respeito da controladoria.

As empresas mais antigas em tempo de atividade no Brasil, integrantes do estudo de Borinelli, tiveram a mesma participação percentual, aproximadamente

36,4%. As que se iniciaram, neste país, na década de 1970, representaram 26,2% naquela pesquisa.

DENOMINAÇÃO	PERCENTUAL
Década de 1950	37,5
Década de 1970	50,0
Não informou	12,5
TOTAL	100

Quadro 5 – Início das Atividades no Brasil das Empresas Pesquisadas

Fonte: Dados do Estudo

Outro aspecto significativo na caracterização das organizações estudadas é o número de funcionários que ela possui. Nesse ponto, a distribuição apresentou-se diversa, pois tiveram a mesma participação percentual: o registro de empresas que têm até 300 funcionários e as que têm acima de 900 funcionários, que podem ser classificadas como grandes organizações no parâmetro de quantidade de colaboradores, pois apresentaram acima de 2000 ou acima de 5000 funcionários. As que têm na faixa de 301 a 600 foram as que apresentaram maior participação percentual. O quadro 6 apresenta a participação percentual das empresas pesquisadas.

DENOMINAÇÃO	PERCENTUAL
ATÉ 300	25,0
301 – 600	37,5
601 – 900	12,5
ACIMA DE 900	25,0
TOTAL	100

Quadro 6 – Número de Funcionários das Empresas Pesquisadas

Fonte: Dados do Estudo

Borinelli, em seu estudo, procedeu a uma análise das empresas por número de funcionários, fragmentando em classes de frequência diversas das identificadas nesta pesquisa. Esse autor já coloca como 1ª. classe o quantitativo de até 1000 funcionários, o que teoricamente abrangeria todo a amostra desta

pesquisa. Então, o percentual encontrado naquele estudo fora de apenas 10% das empresas, enquanto esta pesquisa englobou 87% das organizações estudadas.

BLOCO 2 – Identificação da unidade organizacional denominada Controladoria ou da unidade que exerce as funções de Controladoria, quando aquela não existir, bem como do profissional que responde pela respectiva área.

Todas as empresas estudadas têm uma unidade organizacional que se dedica ao desempenho da função denominada de controladoria. Em comparação com os achados de Borinelli em sua pesquisa, verifica-se que 77,3% das empresas estudadas por ele afirmaram dispor de uma unidade denominada controladoria. Esse resultado é bastante animador, pois denota que as empresas podem já estar reconhecendo a importância da atuação da controladoria na gestão das organizações.

Esta questão tem um detalhamento que especifica o tipo de controladoria que as empresas mantêm em atuação. Todas responderam que dispõem de controladoria corporativa, ou seja, preocupam-se em ter uma controladoria que disponibilize dados da empresa como um todo em âmbito nacional e/ou internacional. Esse resultado corresponde ao mesmo encontrado por Borinelli em sua pesquisa.

Entre as empresas estudadas, 75% possuem o que denominam de controladoria de planta, ou seja, possuem uma controladoria que se preocupa em controlar as operações. Esse percentual difere do encontrado por Borinelli em seu estudo. Ele encontrara 20,6 % das entidades que afirmaram ter controladoria de planta. Essa divergência, talvez, se justifique pelo aspecto espacial, pois, como se pôde observar no quadro 4, quase a totalidade das empresas integrantes desta pesquisa tem a cúpula administrativa sediada no estado de São Paulo.

Apenas 25% das empresas instalaram Controladorias nas filiais e, talvez, seja por isso a dificuldade que se teve de levantar os dados da pesquisa com as empresas que, apesar de estarem instaladas em Salvador, têm Controladorias em atuação em outro estado brasileiro.

DENOMINAÇÃO	PERCENTUAL
CONTROLLER	25,0
CONTROLLER BRASIL	37,5
GERENTE DE CONTROLADORIA	12,5
SUPERVISOR FINANCEIRO	12,5
NÃO ESPECIFICOU	12,5
TOTAL	100

Quadro 7 – Nomenclatura do Cargo do Responsável pela Controladoria

Fonte: Dados do Estudo

No que se refere à denominação do cargo do responsável pela unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria, houve uma incidência variada de nomenclatura. O quadro 7 apresenta a participação percentual das nomenclaturas relacionadas.

Como se pode observar, somando-se as duas primeiras faixas de frequência, as nomenclaturas controller e controller Brasil totalizam 62,5%, significando que a expressão é adotada na maioria das empresas estudadas. Algumas organizações pesquisadas denominam o cargo do profissional que exerce as atividades de Controladoria de supervisor financeiro ou gerente de Controladoria.

Esse resultado é bem diferente do encontrado por Borinelli. Em seu estudo, apenas 23,5% das organizações participantes nomearam de *controller* o funcionário responsável pela unidade administrativa que desempenha as atividades de controladoria.

Como entre o estudo realizado por Borinelli e este, há um espaço temporal de três anos, pode-se induzir à conclusão de que as empresas possam estar reconhecendo a importância gerencial da atuação do *controller*.

Quanto à posição no organograma do servidor que exerce as funções de Controladoria, quase não houve coincidência de cargo a quem ele deve dirigir-se ou subordinar-se. O quadro 8 apresenta a representação percentual de cada resposta apresentada.

DENOMINAÇÃO	PERCENTUAL
Diretor da área de Serviços	12,5
Diretoria	12,5
Diretor Financeiro, Vice Presidente & <i>controller</i> mundial	25,0
Regional <i>Controller</i> – América Latina	12,5
Gerente da Planta, <i>Controller</i> América Latina e <i>Controller</i> USA	12,5
<i>Controller</i> corporativo	12,5
Não especificou	12,5
TOTAL	100

Quadro 8 – Subordinação Hierárquica do Responsável pela Controladoria

Fonte: Dados do Estudo

Apesar de não haver coincidência da hierarquia a quem se deve reportar o *controller*, há, contudo, um cargo a quem o *controller* se reporta que apresentou maior frequência que foi o de Diretor financeiro. Essa resposta coincidiu com os achados de Borinelli que apresentou um percentual próximo a este no estudo desenvolvido por ele.

Verifica-se o grau de importância dado à controladoria, pois em sua maioria, os responsáveis pelo exercício das atividades de controladoria estão subordinados e encaminham suas informações ao alto escalão das organizações. Identifica-se, entretanto, a diversidade conceitual registrada na bibliografia consultada. Não houve uniformidade do cargo ocupado pelo profissional que tem essa responsabilidade e, muito menos, no tocante à subordinação hierárquica desse servidor.

Quanto à identificação do profissional que atua como *controller* nas empresas estudadas, observou-se que 50% se encontram na faixa de 36 a 40 anos. Se for adicionada a faixa de 41 a 45 anos, essa frequência sobe para 75%. Portanto, esse resultado indica que a Controladoria vem sendo exercida por pessoas jovens nessas empresas, o que facilita a adoção de conceitos mais recentes e a assimilação de novos procedimentos na gestão das organizações. O quadro 9 apresenta a frequência percentual observada.

FAIXA ETÁRIA	PARTICIPAÇÃO PERCENTUAL
Até 35 anos	0
36 a 40 anos	50,0
41 a 45 anos	25,0
46 a 50 anos	0
51 a 55 anos	12,5
Não especificou	12,5
TOTAL	100

Quadro 9 – Idade dos Responsáveis pela Controladoria

Fonte: Dados do Estudo

O resultado desse quadro no estudo de Borinelli apresenta percentuais diversos. Naquele estudo, a participação da faixa etária de 36 a 40 anos representou 20,3% e a faixa de 41 a 45 anos, 25%. Então, as duas faixas juntas não alcançam o percentual encontrado nesta pesquisa. Os responsáveis pela controladoria na época da realização da pesquisa de Borinelli eram de maior faixa etária dos que participaram deste estudo.

No que se refere à formação profissional dos ocupantes de cargo de *controller* ou equivalente, a participação percentual encontrada está expressa no Quadro 10.

FORMAÇÃO PROFISSIONAL	PARTICIPAÇÃO PERCENTUAL
Ciências Contábeis	62,5
Administração de Empresas	12,5
Ciências Econômicas	12,5
Engenharia Mecânica	12,5
TOTAL	100

Quadro 10 – Formação Profissional dos Responsáveis pela Controladoria

Fonte: Dados do Estudo

Observou-se que 62,5 % dos *controllers* têm a graduação em ciências contábeis. 25% têm graduação em área afim (administração e ciências econômicas) e 12,5 % têm a graduação em engenharia mecânica. O resultado encontrado por Borinelli acusa 52% de profissionais graduados em ciências contábeis e 41% têm graduação em área afim. Vê-se, então, que a formação

contábil é a mais procurada pelas organizações estudadas. Os dados demonstram, também, que as profissões da área social aplicada dão ao profissional responsável pela controladoria o perfil buscado pelas empresas.

Nesta pesquisa, todos concluíram cursos de pós-graduação, sendo 75% MBA em Finanças e o restante em Administração Industrial; Engenharia Econômica e Gestão Empresarial. Esses resultados diferem do achado por Borinelli, pois sua pesquisa revelou 23,5% de profissionais que não possuíam formação de pós-graduação. Do total pesquisado desse estudo, 19,1% concluíram o MBA em Finanças. O curso de pós-graduação que apareceu com um percentual mais representativo foi o MBA em Gestão Empresarial, que representou 22%.

É importante observar que, para o desempenho da função de *controller*, as organizações integrantes deste estudo estão, em sua maioria, preferindo profissionais com formação de graduação em ciências contábeis com pós-graduação na área de finanças. É compreensível este perfil, pois pelo entendimento da importância do papel desse profissional, há de se exigir uma formação contábil adequada para que os líderes das empresas possam ter a confiança no aconselhamento e na identificação de pontos críticos que o *controller* possa relacionar. O aprofundamento do conhecimento pela realização da pós-graduação em finanças vem induzir à interpretação de que o profissional responsável pela controladoria precisa ter uma formação mais ampla e aprofundada, dando-lhe a possibilidade de refletir sobre o impacto da gestão financeira nas organizações.

BLOCO 3 - Identificação da Missão da unidade organizacional denominada Controladoria ou da unidade que exerce as funções de Controladoria, quando aquela não existir.

Quanto à identificação da missão da Controladoria nas empresas, 62,5% das empresas afirmaram possuí-la e as demais não a têm definida em separado do restante da organização. Borinelli, em seu estudo, encontrou um percentual inferior (38,6%) no que se refere a existência de missão para entidades que responderam que possuíam uma unidade organizacional que atuava como controladoria.

Analisando-se o conteúdo das missões identificadas, vê-se, no quadro 11, que as 02 primeiras missões manifestadas estão mais próximas das funções da

controladoria identificadas no capítulo de referencial teórico deste estudo. A 3ª. missão relaciona atividades que são próprias de um departamento financeiro comum, não especificamente controladoria. A última missão dessa relação apresenta princípios genéricos que devem abranger toda a organização.

<ul style="list-style-type: none"> ▪ Garantir a plena confiabilidade no registro e apuração dos resultados da Cetrel, em sintonia com os princípios contábeis, normas fiscais, trabalhistas e societárias; ▪ Coordenar, executar e fazer executar as atividades de planejamento e controle da Cetrel, visando o entendimento do seu desempenho operacional, financeiro e a tomada de decisões.
<p>As a global organization, we will:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Support the Company's Mission of sustainable Growth by driving value-creating opportunities and providing financial and business counsel and solutions without boundaries • Deliver core financial processes at a competitive advantage • Preserve the Company reputation by ensuring controls are in place to protect our assets and operate ethically⁴
<p>Cada departamento dentro da controladoria tem sua missão específica. Exemplo: Custos, Contas a Receber, Contabilidade Financeira e Estatutária etc.</p>
<p>Transparência e Ética nas informações prestadas</p>

Quadro 11 – Missões da Controladoria

Fonte: Dados do Estudo

BLOCO 4 – Identificação da estrutura interna da unidade organizacional denominada Controladoria ou da unidade que exerce as funções de Controladoria, quando aquela não existir.

Ao se questionar as organizações a respeito da estrutura interna do órgão da Controladoria ou daquele que atua como tal, objetivou-se conhecer quais as responsabilidades que estão impostas ao setor. Ou seja, buscou-se saber quais os setores que estão subordinados ao *controller*, que requerem sua supervisão e sua atenção no desempenho dessas atividades. Dessa forma, pode-se ter uma idéia de qual o papel que o *controller* vem desempenhando nessas empresas

⁴ TRADUÇÃO PRÓPRIA:

Como uma organização global, iremos:

- Apoiar a missão da empresa de crescimento sustentado pela condução de valor, criando oportunidades e fornecer aconselhamento financeiro e de negócios e soluções sem fronteiras;
- Entregar núcleo processos financeiros em uma vantagem competitiva;
- Preservar a Companhia reputação, assegurando os controles no local para proteger o nosso patrimônio e operar eticamente.

estudadas. Será que ele vem desempenhando o papel do navegador, sinalizando para os executivos os aspectos do contexto organizacional que merecem atenção e cuidados? Será que ele estabelece controles internos para garantir à organização que seus ativos estão adequadamente gerenciados?

Para a identificação da estrutura interna da unidade organizacional, foi disponibilizada uma série de subseções que, porventura, possam estar localizadas na unidade organizacional da Controladoria. O resultado foi o seguinte, em percentual:

N	QUESTÃO	Sim	Não
10	Na estrutura interna da unidade organizacional denominada Controladoria (ou que exerce as funções de Controladoria), as unidades relacionadas abaixo se encontram formalmente constituídas?		
	Auditoria Contábil.	50,0	50,0
	Auditoria Interna.	37,5	62,5
	Contabilidade Geral.	25,0	75,0
	Contabilidade Fiscal.	75,0	25,0
	Contabilidade Societária.	62,5	37,5
	Contabilidade Financeira.	50,0	50,0
	Planejamento Tributário.	62,5	37,5
	Contabilidade de Custos.	62,5	37,5
	Contabilidade Gerencial.	62,5	37,5
	Orçamento Empresarial.	87,5	12,5
	Planejamento Empresarial.	50,0	50,0
	Controle Patrimonial.	87,5	12,5
	Controles Internos.	25,0	7,0
	Sistemas de Informações.	25,0	75,0
	Relações com Investidores.	0	100
	Tesouraria.	37,5	62,5
	Contas a Receber.	62,5	37,5
	Contas a Pagar.	62,5	37,5
	Crédito e Cobrança.	37,5	62,5
	Recursos Humanos.	12,5	87,5
	Tecnologia da Informação.	25,0	75,0

Quadro 12: Estrutura interna da Controladoria das empresas estudadas

Fonte: Dados do estudo

Viu-se, no quadro 12, que as empresas estudadas apresentaram o seguinte comportamento:

	Auditoria Contábil.	50,0	50,0
	Auditoria Interna.	37,5	62,5
	Controles Internos.	25,0	75,0

A maioria das organizações não tem a auditoria interna vinculada à Controladoria. Isso, aparentemente, pode ter alguma coerência, porque a auditoria, com seus procedimentos específicos, testará e acusará se houver alguma fragilidade no sistema de controles internos. Uma vez que a auditoria se subordine ao *controller*, sua independência profissional poderá ficar comprometida. Se, contudo, for feita uma análise associada aos controles internos, observa-se o pouco envolvimento da unidade de Controladoria com o estabelecimento dos controles internos, uma vez que 75% das organizações pesquisadas afirmaram que não possuem dentro da unidade, um departamento voltado aos controles internos. Esse resultado é o mesmo identificado no estudo de Borinelli, pois apenas 25% das empresas que possuem a unidade organizacional responsável pela controladoria têm, em sua estrutura, um setor específico para tratar de controles internos.

Analisando-se as empresas estudadas, no tocante à relação com investidores e na estruturação do sistema de informações gerenciais, observa-se, através do quadro 12, o seguinte comportamento:

Sistemas de Informações.	25,0	75,0
Relações com Investidores.	0	100
Tecnologia da Informação.	25,0	75,0

Esses setores estão associados. Se a organização dispõe de um bom sistema de informações, terá aberto um canal de proximidade com os investidores para conhecer suas expectativas de forma que possam ser analisados os demonstrativos financeiros dentro de parâmetros esperados pelos sócios. A tecnologia da informação é uma poderosa auxiliar no gerenciamento das organizações. Através dela, o fluxo das informações acontece com eficiência. A totalidade das empresas estudadas não se preocupa com a relação com os investidores, bem como 75% delas não possuem um departamento responsável pelo sistema de informações da organização e/ou pela tecnologia da informação. Se não há essa iniciativa dentro das controladorias das empresas estudadas, poderá estar havendo uma dissociação da real função do *controller*.

Resultado mais grave foi encontrado por Borinelli, pois apenas 8,8% das empresas pesquisadas afirmaram ter um departamento específico que trataria de sistema de informação e de tecnologia da informação. Quanto à relação com investidores, os dados daquele estudo acusam que 2,8% das empresas

pesquisadas tem um setor específico da controladoria para tratar da relação com investidores.

É interessante o possível antagonismo nas respostas das empresas estudadas, a maioria afirma que a controladoria detém um setor de orçamento empresarial, mas metade delas afirma não estar previsto um setor de planejamento empresarial na estrutura da controladoria. Como se pode fazer orçamento sem haver um planejamento?

	Orçamento Empresarial.	87,5	12,5
	Planejamento Empresarial.	50,0	50,0
	Controle Patrimonial.	87,5	12,5

A participação desses setores nas empresas integrantes do estudo de Borinelli é menor, pois apresentaram, consecutivamente, os seguintes percentuais: 32, 26 e 20%.

A maioria das empresas estudadas nesta pesquisa afirma ser responsabilidade da Controladoria o Controle patrimonial, mas não se envolve, em sua maioria, com os controles internos. Então, parece que o papel da Controladoria esperado pela bibliografia consultada não está sendo o mesmo desempenhado pelas empresas estudadas.

A escrituração contábil parece ser de responsabilidade da Controladoria, pelos dados apresentados no quadro 12, pois participação majoritária das empresas estudadas respondeu possuir unidades organizacionais responsáveis pelo registro contábil. Essa observação pode denotar uma ocupação dessa unidade com as ações de curto prazo. As atividades de escrituração são importantes, mas o papel da Controladoria é bem mais amplo, como se pôde registrar na fundamentação teórica deste estudo.

	Contabilidade Geral.	87,5	12,5
	Contabilidade Fiscal.	75,0	25,0
	Contabilidade Societária.	62,5	37,5
	Contabilidade Financeira.	50,0	50,0

O envolvimento da Controladoria com atividades que deveriam ser de responsabilidade do setor de Tesouraria ou mesmo do Departamento Financeiro, foi registrado nas respostas das empresas participantes da pesquisa. Mesmo com percentual não significativo no caso de responder pela Tesouraria e pelo Crédito e

Cobrança, denota que algumas organizações estão responsabilizando o *controller* por atividades que não lhe são próprias. Resultado semelhante foi encontrado no estudo de Borinelli. E esse é mais um registro do distanciamento dessa unidade do seu real papel.

	Tesouraria.	37,5	62,5
	Contas a Receber.	62,5	37,5
	Contas a Pagar.	62,5	37,5
	Crédito e Cobrança.	37,5	62,5

BLOCO 5 – Identificação das funções, atribuições e atividades desempenhadas pela unidade organizacional denominada Controladoria ou pela unidade que exerce as funções de Controladoria, quando aquela não existir.

As questões, que fazem parte deste Bloco, estão voltadas para a identificação das funções exercidas pela Controladoria ou pela Unidade organizacional que se dedique a atividades próprias desse setor. Buscava-se, nessa questão, saber quais as funções desempenhadas por cada unidade da estrutura organizacional que está integrando a controladoria (ou o setor que desempenha suas funções). Em caso das funções relacionadas não estarem sendo desenvolvidas dentro da controladoria, buscou-se saber qual a unidade que desempenharia aquelas funções destacadas. Atendendo ao solicitado, as empresas responderam o que está sintetizado, em percentuais, no quadro 13, a seguir:

CONTABILIDADE SOCIETÁRIA / FINANCEIRA	Sim	Nome da área	Dados do Estudo de Borinelli (%)
Manutenção dos registros contábeis das transações da empresa.	87,5	SAS	50,0
Controle patrimonial (ativos fixos).	75,0	ENGENHARIA / SAS	64,0
Consolidação das demonstrações contábeis.	75,0	CORPORATIVO / SAS	69,0
Preparação das demonstrações contábeis.	87,5	SAS	69,0
Divulgação das informações contábeis.	87,5	SAS	74,0
Análise de balanços.	100		70,0

Quadro 13 – Funções E Atividades Desempenhadas Pela Controladoria I

Fonte: Dados do estudo

Pode-se constatar, ao ser analisada a tabela acima, que a maioria das empresas pesquisadas está desenvolvendo as atividades de Contabilidade na unidade organizacional de controladoria. Verificou-se que 25% das empresas, por se tratar de filiais, não executam a consolidação das demonstrações contábeis, sendo responsabilidade do setor corporativo da matriz. Identificou-se, também, que 25% das empresas não fazem o controle de seus ativos fixos ficando como responsabilidade da unidade engenharia, cabendo à controladoria o simples trabalho de registrar contabilmente o que foi encaminhado.

O estudo de Borinelli, apesar de não apresentar o mesmo quantitativo percentual, expõe dados em grandeza semelhante. O que confirma a responsabilidade da controladoria com o registro contábil das organizações.

No que se refere às funções relacionadas com a contabilidade fiscal, o quadro 14 evidencia que 75% das organizações têm a controladoria como responsável pela apuração, conferência, escrituração e recolhimento de imposto. No que se referem às demais funções, apenas 50% das empresas atribuem à controladoria a responsabilidade por sua execução. Por ser uma unidade que tem funções abrangentes ligadas ao zelo pela continuidade das organizações, parece pouco representativo o percentual imputado às atividades relacionadas à área fiscal.

CONTABILIDADE FISCAL	Sim	Nome da área	Dados do Estudo de Borinelli (%)
Apuração, conferência, escrituração e recolhimento de impostos.	75,0	DEP. FISCAL / SAS	56,0
Orientação fiscal às demais unidades organizacionais.	50,0	DEP. FISCAL / SAS	57,0
Planejamento tributário.	50,0	DEP. FISCAL / SAS	56,0
Gestão e controle de impostos.	50,0	DEP. FISCAL / SAS	-

Quadro 14 – Funções e Atividades Desempenhadas pela Controladoria II

Fonte: Dados do estudo

O estudo de Borinelli apresenta a mesma divisão conceitual no tocante à atuação fiscal da controladoria. Um pouco mais de 50% das empresas estudadas por esse pesquisador foi que admitiu o desempenho de atividades típicas da contabilidade fiscal à controladoria.

PROTEÇÃO AOS ATIVOS DA EMPRESA	Sim	Nome da área	Dados do Estudo de Borinelli (%)
Controles internos (não inclui controle patrimonial).	87,5	AUDITORIA INTERNA	50,0
Auditoria contábil ou Auditoria Interna.	25,0	AUDITORIA INTERNA / CORPORATIVO / EMPR. CONTRATADA	3,0
Seguros.	25,0	CORPORATIVO / TESOURARIA / SAS	50,0

Quadro 15– Funções E Atividades Desempenhadas Pela Controladoria Iii

Fonte: Dados do estudo

O que pode notar no quadro 15 acima é que somente 25% das controladorias das empresas estudadas são responsáveis por auditoria interna e seguros. No entanto, 87,5% das controladorias se encarregam dos controles internos. Esse dado evidencia a importância que as empresas estão dando à controladoria, colando no papel de gerenciador de controles. O estudo de Borinelli apresentou dados mais tímidos em relação a essa atividade entre as empresas por ele estudadas. A divergência entre a literatura estudada e o observado nas empresas é que na maioria das empresas pesquisadas a auditoria interna é uma unidade organizacional independente da controladoria.

Curiosamente, o estudo identificou que parte das controladorias das organizações estudadas se encarrega das funções financeiras de gestão financeira e de tesouraria e de controles financeiros das organizações. A Tesouraria ou a Gerência de Finanças é o setor responsável pelo exercício dessas funções na maioria das empresas. Uma participação maior de empresas realiza controle de fluxo de caixa, mas a maioria delas responsabiliza a Tesouraria ou a Gerência de Finanças. O quadro 16 expõe a realidade pesquisada.

As empresas integrantes da amostra do estudo de Borinelli parecem ter uma visão distinta, pois os percentuais encontrados foram bem menos significativos.

FINANÇAS	Sim	Nome da área	Dados do Estudo de Borinelli (%)
Gestão financeira e de tesouraria.	25,0	TESOURARIA / GERÊNCIA DE FINANÇAS	4,0
Controles financeiros.	25,0	TESOURARIA / GERÊNCIA DE FINANÇAS	7,0
Controle de fluxo de caixa.	37,5	TESOURARIA / GERÊNCIA DE FINANÇAS	9,0
Controle de pagamentos a efetuar (conferência e autorização).	50,0	TESOURARIA / GERÊNCIA DE FINANÇAS / CONTAS A PAGAR	30,0
Estudos de análise de viabilidade de projetos.	62,5	ANÁLISE DE NEGÓCIO / CORPORATIVO	47,0

Quadro 16 – Funções e Atividades Desempenhadas Pela Controladoria IV

Fonte: Dados do estudo

Metade das empresas estudadas faz controle de pagamentos, mas talvez essa seja uma função mais operacional que parece mais peculiar para as áreas especificadas pelos *controllers*, registradas no quadro 16.

CONTABILIDADE GERENCIAL	Sim	Nome da área	Dados do Estudo de Borinelli (%)
Manutenção da Contabilidade Gerencial.	100	-	72,0
SISTEMAS DE INFORMAÇÕES			
Gestão dos sistemas de informação, inclusive infraestrutura de TI.	12,5	DEPT. DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO / CORPORATIVO / INFORMÁTICA	6,0
Gestão dos sistemas de informação, exceto infraestrutura de TI.	12,5	DEPT. DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO / CORPORATIVO / INFORMÁTICA	41,0
Desenvolvimento, desenho e manutenção dos sistemas de informação.	0	DEPT. DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO / CORPORATIVO / INFORMÁTICA/ EMPRESA DETENTORA DO SOFTWARE	-
Produção e geração das informações.	62,5	INFORMÁTICA / CADA DEPARTAMENTO	-

Quadro 17 – Funções E Atividades Desempenhadas Pela Controladoria V

Fonte: Dados do estudo

Todas as empresas atribuem à controladoria a manutenção da contabilidade gerencial. Por ter a contabilidade gerencial o propósito de auxiliar o processo de tomada de decisões da organização, é bem coerente essa atribuição. Na **Figura 1**: Estrutura da Controladoria, Padoveze (2003, p.37) especifica essa

função como unidade integrante da controladoria, vinculada ao planejamento e controle.

Fraca foi a participação de organizações que afirmaram gerir sistemas de informação, tanto neste estudo como no de Borinelli. Padoveze (2003, p.37) estabelece como unidade integrante da controladoria o sistema de informações gerenciais. Isso denota que a controladoria tem a responsabilidade de estruturar um sistema que facilite o fluxo de dados entre as unidades da empresa, auxiliando o processo gerencial da organização. Pode-se observar que nenhuma empresa das estudadas atribui à controladoria o encargo de desenvolver, desenhar e manter sistemas de informação. Então, isso induz à conclusão de que as empresas podem estar utilizando sistemas-padrão de empresas de *software*.

A maioria das organizações produz e gera informações. Essa função, pelos próprios objetivos da controladoria, deveria ter uma participação percentual maior, quiçá a totalidade das empresas.

ATENDIMENTO A USUÁRIOS EXTERNOS			Dados do Estudo de Borinelli (%)
Acionistas.	37,5	NÃO TEM NO BRASIL / CORPORATE	42,0
Governo.	50,0	SAS/ DEPT. DE RELAÇÕES GOVERNAMENTAIS / DIVERSOS DEPTS. (DEPENDE DO TEMA)	57,0
Fisco.	50,0	SAS / DEPT. FISCAL	67,0
Auditoria Externa.	62,5	AUDITORIA INTERNA / CONTABILIDADE ESTATUTÓRIA	80,0
Entidades de Classe.	37,5	DHO / DEPT. DE RH / DIVERSOS DEPTS. (DEPENDE DO TEMA)	42,0
Instituições Financeiras.	12,5	SAS / TESOURARIA / GERÊNCIA DE FINANÇAS	19,0
Fornecedores.	12,5	COMPRAS / SUPRIMENTOS / CONTAS A PAGAR / GERÊNCIA DE SERVIÇOS COMPARTILHADOS	26,0
Clientes.	12,5	ADM. VENDAS / SERVIÇOS AO CLIENTE / RELACIONAMENTO COM O CLIENTE	17,0
OUTRAS			
Emissão de normas contábeis.	37,5	SAS / CONTABILIDADE ESTATUTÓRIA / CORPORATIVO	-

Quadro 18 – Funções e Atividades Desempenhadas pela Controladoria Vi

Fonte: DADOS DO ESTUDO

Padoveze (2003, p.37) prevê como função da controladoria a relação com os investidores. Poucas empresas estudadas possuem essa função como específica da controladoria, uma vez que o atendimento a acionistas é feito por 37,5% das organizações. Em metade delas, a controladoria atende ao fisco e ao governo. Na maioria das organizações, a relação com os auditores externos é uma função da controladoria. No estudo de Borinelli, embora as grandezas sejam de outra ordem, a relação de importância percentual é semelhante.

Buscou-se conhecer quais as relações da controladoria com outras unidades da empresa. Disponibilizou-se uma série de alternativas para que o respondente assinalasse a postura adotada, dando espaço para que eles especificassem a área que adotava aqueles posicionamentos dentro da empresa a que estavam vinculados. O resultado, em percentuais, é o que compõe o Quadro 19, a seguir.

N	QUESTÃO	Sim (%)	Não Nome da Área que executa
	Assessora (suporte aos gestores).	100	
	Consultora.	88,0	Cada gerência em sua competência
	Controladora.	100	
	Auditores.	50,0	
	Porta-voz interno da Alta Administração.	75,0	Cada gerência em sua competência

Quadro 19 – Relação da Controladoria com Outras Unidades da Empresa

Fonte: Dados do estudo

Vê-se pelos resultados expostos no quadro 19, que a controladoria é respeitada nas funções que lhe são atribuídas, pois 100% das empresas responderam que essa unidade dá assessoria aos gestores. A alta administração ao tomar decisões precisa ter informações confiáveis que lhe dêem segurança no desenvolvimento do processo decisório. Esse é um dos objetivos registrados pela bibliografia consultada e que se pôde comprovar durante o estudo.

A grande maioria (88%) das empresas tem a controladoria como uma unidade consultora. Por ser um órgão de apoio, o posicionamento da controladoria

precisa ser esse mesmo, dirimir dúvidas no tocante a maneiras de preservação dos ativos da empresa e estabelecimento de procedimentos de controles de modo que se adotem cuidados para evitar os desperdícios e os desvios dos bens da companhia.

Resultado interessante foi a resposta de que 100% das empresas atribuem à controladoria a função controladora. Na bibliografia consultada, observou-se que os autores afirmam que o *controller* não faz controles. É sua responsabilidade assessorar as outras áreas no estabelecimento do sistema de controles da empresa. Pelo resultado encontrado, parece caber à controladoria a efetivação dos controles.

Metade das organizações estudadas classifica a controladoria como uma unidade auditora. Esse, entretanto, não é o objetivo esperado para a unidade que desenvolve atividades de controladoria. Na **Figura 1: Estrutura da Controladoria**, Padoveze (2003, p.37) atribui uma unidade de auditoria interna no organograma da controladoria. Nessa composição, a auditoria interna tem a função de verificar se os controles estão procedendo dentro do estabelecido de forma que o sistema de controles possa ser confiável, dando a certeza de que os dados da empresa publicados em seus relatórios são fidedignos e os procedimentos contábeis, adequados. Então, é curioso que apenas 50% afirmem que a controladoria realize auditorias.

75% das empresas estabelecem que a controladoria seja a porta-voz da alta administração. É um resultado interessante. As decisões a serem tomadas pela cúpula da organização precisam ser divulgadas no âmbito organizacional. Esperava-se que os próprios diretores das áreas fizessem esse papel. A coordenação das áreas, de forma que os objetivos e metas estabelecidos possam ser alcançados, inclui o compartilhamento das informações gerenciais.

Ao se indagar, no questionário aplicado, se o entrevistado considerava a controladoria um órgão de linha ou de *staff*, o resultado foi surpreendente. Se 100% responderam que a controladoria é uma unidade assessora, como só 50% classificaram a controladoria como órgão de *staff*?

O quadro 20, a seguir, registra que 75% das empresas estudadas responderam que a controladoria é um órgão de linha. Não deixa de ser porque a

controladoria é uma unidade administrativa que tem uma estrutura hierárquica, com funcionários subordinados ao *controller* (ou responsável pela unidade que desempenhe essas funções). Se for considerada a função que ele desempenha dentro da organização, pela bibliografia consultada, a controladoria tem um papel de *staff*, embora desempenhe funções de linha ao administrar as funções que lhe são inerentes.

N	QUESTÃO	Sim (%)	NOME DA ÁREA
	É um órgão de linha?	75,0	Pertence a área financeira. Diretor Financeiro faz parte do <i>staff</i> da presidência
	É um órgão de <i>staff</i> ?	50,0	

Quadro 20 – Controladoria – Órgão de Linha ou de Staff?

Fonte: Dados do estudo

No tocante ao papel desempenhado pela unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria, colocou-se uma série de alternativas para que fosse identificada aquela que representasse a realidade da organização, mediante a escolha da letra que lhe estivesse associada. Os quadros a seguir expõem o papel desempenhado pela controladoria em algumas funções de importância gerencial para a empresa.

N	QUESTÃO - No processo de elaboração do Planejamento Estratégico da organização.	PARTICIPAÇÃO PERCENTUAL
B	É a responsável por todo o processo.	12,5
C	É uma das co-responsáveis por todo o processo.	25,0
E	É a consolidadora de todo o processo.	12,5
G	Apenas fornece apoio/suporte informacional.	37,5
H	Apenas elabora a atividade da sua área, assim como as demais áreas da empresa.	12,5
	TOTAL	100

Quadro 21 – Papel Desempenhado pela Controladoria I

Fonte: DADOS DO ESTUDO

No capítulo de fundamentação teórica deste estudo, focalizou-se a importância estratégica da controladoria. Observou-se que a alternativa de maior

participação é aquela que afirma que a controladoria apenas fornece apoio/suporte informacional. Essa foi, também, a alternativa de maior representação no estudo de Borinelli (58,8%)

Se forem associadas as alternativas B, C e E, observa-se que totalizam 50%, o que pode denotar que metade das empresas estudadas dão uma responsabilidade representativa à controladoria no processo de planejamento estratégico. Esperava-se uma participação representativa da alternativa E, que afirma que a controladoria é a consolidadora de todo o processo.

É representativa a participação da alternativa C – é uma das co-responsáveis pelo processo de controle do planejamento estratégico. O quadro 22 apresenta que 50% das empresas estudadas atribuem essa co-responsabilidade à controladoria. 12,5% afirmam que a controladoria é responsável por todo o processo. Juntando as duas alternativas, tem-se que 62,5% têm forte responsabilidade no controle do que foi planejado e esperado para ser realizado em longo prazo.

N	QUESTÃO - No processo de controle do Planejamento Estratégico da organização.	PARTICIPAÇÃO PERCENTUAL
B	É a responsável por todo o processo.	12,5
C	É uma das co-responsáveis por todo o processo.	50,0
G	Apenas fornece apoio/suporte informacional.	25,0
H	Apenas elabora a atividade da sua área, assim como as demais áreas da empresa.	12,5
	TOTAL	100

Quadro 22 –Papel Desempenhado Pela Controladoria II

Fonte: DADOS DO ESTUDO

O estudo de Borinelli mostrou que, entre as organizações estudadas por ele, a unidade estudada dá apenas suporte informacional.

No tocante ao planejamento tático, a participação da controladoria parece ficar mais distante tanto no planejamento quanto no controle. Apenas 37,5% atribuem a co-responsabilidade a essa unidade administrativa. Metade das organizações estudadas afirma que a controladoria dá apenas apoio informacional. É o que se pode observar nos quadros 23 e 24.

O estudo de Borinelli apresentou, com maior incidência (50%), a alternativa E, que significa responsabilidade pela consolidação do processo.

N	QUESTÃO - No processo de elaboração do Planejamento Tático da organização.	PARTICIPAÇÃO PERCENTUAL
C	É uma das co-responsáveis por todo o processo.	37,5
G	Apenas fornece apoio/suporte informacional.	50,0
H	Apenas elabora a atividade da sua área, assim como as demais áreas da empresa.	12,5
	TOTAL	100

Quadro 23 –Papel Desempenhado pela Controladoria lii

Fonte: DADOS DO ESTUDO

N	QUESTÃO - No processo de controle do Planejamento Tático da organização.	PARTICIPAÇÃO PERCENTUAL
C	É uma das co-responsáveis por todo o processo.	37,5
G	Apenas fornece apoio/suporte informacional.	50,0
H	Apenas elabora a atividade da sua área, assim como as demais áreas da empresa.	12,5
	TOTAL	100

Quadro 24 –Papel Desempenhado pela Controladoria IV

Fonte: DADOS DO ESTUDO

As organizações estudadas, em sua maioria, atribuem à controladoria a responsabilidade de elaboração do orçamento empresarial (75%) e 12,5% afirmam que a controladoria é consolidadora de todo o processo. Participações semelhantes foram encontradas no que se refere ao controle do orçamento empresarial. A representatividade das alternativas assinaladas pode ser observada nos quadros 25 e 26.

No estudo desenvolvido por Borinelli, as empresas responderam, em sua maioria, que a controladoria é consolidadora de todo o processo de orçamentação e de controle do orçamento empresarial.

N	QUESTÃO - No processo de elaboração do Orçamento Empresarial da organização.	PARTICIPAÇÃO PERCENTUAL
B	É a responsável por todo o processo.	75,0
E	É a consolidadora de todo o processo.	12,5
H	Apenas elabora a atividade da sua área, assim como as demais áreas da empresa.	12,5
	TOTAL	100

Quadro 25 –Papel Desempenhado pela Controladoria V

Fonte: DADOS DO ESTUDO

N	QUESTÃO - No processo de controle do Orçamento Empresarial da organização.	PARTICIPAÇÃO PERCENTUAL
B	É a responsável por todo o processo.	62,5
C	É uma das co-responsáveis por todo o processo.	12,5
D	É a coordenadora/organizadora de todo o processo.	12,5
H	Apenas elabora a atividade da sua área, assim como as demais áreas da empresa.	12,5
	TOTAL	100

Quadro 26 –Papel Desempenhado Pela Controladoria Vi

Fonte: DADOS DO ESTUDO

Quando se destacou, no capítulo de fundamentação teórica deste estudo, a importância do *controller* na gestão estratégica das organizações, discutiu-se o envolvimento desse profissional no controle do orçamento empresarial e o risco de assoberbar-se com providências em curto prazo, esquecendo-se de outras ações importantes para a empresa, em longo prazo. É importante destacar que, como se pode observar nos quadros 25 e 26, há forte atuação da controladoria no processo de elaboração e controle do orçamento empresarial e uma participação difusa da controladoria nos processos de elaboração e controle do planejamento estratégico das empresas estudadas, como se pôde verificar nos quadros 21 e 22. É um sinal de alerta para essas empresas, pois pode denotar uma excessiva preocupação com decisões imediatas e uma pouca atenção com aspectos importantes para a gestão das organizações.

Outro sinal de atenção pode ser destacado ao se analisar o quadro 27 que trata do papel da controladoria no processo de análise do ambiente externo, pois metade das empresas participantes deste estudo respondeu que a controladoria fornece apenas suporte informacional. Viu-se, no referencial teórico desta dissertação, a alegoria de que o *controller* é uma espécie de navegador que atua sinalizando para a cúpula da empresa as ameaças e as oportunidades identificadas no ambiente onde a organização atua. A partir dos dados da pesquisa, pode-se concluir que à controladoria podem estar sendo negligenciadas atividades que são fundamentais à continuidade das empresas.

As empresas pesquisadas por Borinelli afirmaram que a controladoria é a coordenadora ou consolidadora de todo o processo de análise externa.

No tocante à análise interna, melhora um pouco a atuação da controladoria, pois se observou, no quadro 28, que metade das empresas estudadas é co-responsável ou executora por todo o processo. Essas alternativas foram, também, significativas no estudo desenvolvido por Borinelli. Essa é uma atividade significativa no gerenciamento das organizações, pois, ao ser procedida essa análise, serão identificados os pontos fortes e fracos da empresa, aspectos importantes no seu planejamento estratégico.

N	QUESTÃO - No processo de Análise do Ambiente Externo para identificação de oportunidades e ameaças advindas das variáveis ambientais.	PARTICIPAÇÃO PERCENTUAL
C	É uma das co-responsáveis por todo o processo.	37,5
G	Apenas fornece apoio/suporte informacional.	50,0
H	Apenas elabora a atividade da sua área, assim como as demais áreas da empresa.	12,5
	TOTAL	100

Quadro 27 – Papel Desempenhado pela Controladoria VII

Fonte: DADOS DO ESTUDO

N	QUESTÃO - No processo de Análise do Ambiente Interno , para identificação dos pontos fortes e pontos fracos de cada uma das áreas da organização.	PARTICIPAÇÃO PERCENTUAL
C	É uma das co-responsáveis por todo o processo.	37,5
F	É a executora de todo o processo, ou seja, realiza as atividades.	12,5
G	Apenas fornece apoio/suporte informacional.	37,5
H	Apenas elabora a atividade da sua área, assim como as demais áreas da empresa.	12,5
	TOTAL	100

Quadro 28 – Papel Desempenhado pela Controladoria VIII

Fonte: DADOS DO ESTUDO

No que diz respeito à participação da controladoria no processo de avaliação de desempenho, verificou-se que é grande a importância dada pelas empresas estudadas a essa unidade organizacional. Entre elas, 75% responderam que a controladoria é uma das co-responsáveis ou executoras de todo o processo como se pode observar no quadro 29. É um destaque adequado a uma unidade que precisa auxiliar o corpo executivo no gerenciamento da empresa. No estudo de Borinelli, as organizações responderam que a controladoria é responsável, coordenadora e consolidadora do processo de avaliação de desempenho.

N	QUESTÃO - No processo de Avaliação de Desempenho, da organização como um todo, bem como de cada uma das áreas da organização.	PARTICIPAÇÃO PERCENTUAL
C	É uma das co-responsáveis por todo o processo.	12,5
F	É a executora de todo o processo, ou seja, realiza as atividades.	62,5
G	Apenas fornece apoio/suporte informacional.	12,5
H	Apenas elabora a atividade da sua área, assim como as demais áreas da empresa.	12,5
	TOTAL	100

Quadro 29 – Papel Desempenhado pela Controladoria Ix

Fonte: DADOS DO ESTUDO

A resposta das empresas à questão do papel da controladoria no processo de mensuração e análise de custos para fins gerenciais foi de total envolvimento dessa unidade organizacional. Todas afirmaram a participação da controladoria nesse processo de forma significativa, como se pode observar no quadro 30. Essa é uma função esperada e destacada na bibliografia consultada para este estudo.

Foi encontrado resultado semelhante, evidenciado, no quadro 31, a respeito da participação da controladoria na definição e utilização de preços de transferência para fins gerenciais. Parece que as atividades que se referem à efetivação de controles nas organizações estão sob a responsabilidade da controladoria.

Coincidiram, também, as respostas das empresas pesquisadas por Borinelli, com as integrantes deste estudo.

N	QUESTÃO - No processo de mensuração e análise de custos para fins gerenciais.	PARTICIPAÇÃO PERCENTUAL
B	É a responsável por todo o processo.	25,0
C	É uma das co-responsáveis por todo o processo.	37,5
D	É a coordenadora/organizadora de todo o processo.	12,5
E	É a consolidadora de todo o processo.	12,5
F	É a executora de todo o processo, ou seja, realiza as atividades.	12,5
	TOTAL	100

Quadro 30 – Papel Desempenhado pela Controladoria X

Fonte: DADOS DO ESTUDO

N	QUESTÃO - No processo de definição e utilização de preços de transferência para fins gerenciais.	PARTICIPAÇÃO PERCENTUAL
B	É a responsável por todo o processo.	25,0
C	É uma das co-responsáveis por todo o processo.	50,0
D	É a coordenadora/organizadora de todo o processo.	12,5
G	Apenas fornece apoio/suporte informacional.	12,5
	TOTAL	100

Quadro 31 – Papel Desempenhado pela Controladoria Xi

Fonte: DADOS DO ESTUDO

No processo de definição de preços de venda, contudo, a maioria significativa respondeu que, apenas, fornece suporte informacional, conforme quadro 32. Isso pode ser considerado adequado porque a definição dos preços de venda é de competência do departamento de vendas.

Os resultados da pesquisa de Borinelli apontaram para as alternativas: dão apenas suporte informacional ou não participam do processo.

N	QUESTÃO - No processo de definição de preços de venda.	PARTICIPAÇÃO PERCENTUAL
B	É a responsável por todo o processo.	12,5
G	Apenas fornece apoio/suporte informacional.	75,0
	Não informou	12,5
	TOTAL	100

Quadro 32 – Papel Desempenhado pela Controladoria XII

Fonte: DADOS DO ESTUDO

Em se tratando do processo de elaboração do planejamento tributário da organização, metade das organizações participantes do estudo respondeu que dá apenas suporte informacional. Se for considerada alternativa C registrada no quadro 33, vê-se que o percentual sobe para 75%, o que dá à controladoria o papel de unidade co-gestora e consultora.

N	QUESTÃO - No processo de elaboração do Planejamento Tributário da organização.	PARTICIPAÇÃO PERCENTUAL
B	É a responsável por todo o processo.	25,0
C	É uma das co-responsáveis por todo o processo.	25,0
G	Apenas fornece apoio/suporte informacional.	50,
	TOTAL	100

Quadro 33 – Papel Desempenhado pela Controladoria Xiii

Fonte: DADOS DO ESTUDO

Em relação ao planejamento tributário, os resultados do estudo de Borinelli coincidiram com metade das organizações pesquisadas nesta pesquisa. Somadas as alternativas B e C do quadro 33, tem-se 50% das organizações afirmando que a controladoria é responsável ou co-responsável por todo o processo de elaboração do planejamento tributário. Essas foram as alternativas assinaladas com maior representatividade naquele estudo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo se iniciou buscando-se identificar as ênfases conceituais sobre a controladoria vigentes entre as empresas integrantes do COFIC (Comitê de Fomento Industrial de Camaçari), escolhido como universo de pesquisa a ser pesquisado. Pôde ser classificado como um estudo de caso múltiplo, com a participação de 08 organizações. Portanto, os resultados aqui encontrados são válidos para a realidade das empresas integrantes do estudo, mas não podem ser ampliados para o universo de todas as empresas que lá se localizam.

Uma dissertação de mestrado tem prazo limitado de desenvolvimento por conta do regimento da UFBA que estabelece a duração do tempo em que o mestrando dispõe para cursar as disciplinas da estrutura curricular fixada e, ainda, seguir os passos metodológicos para a conclusão do trabalho de pesquisa e elaboração da sua dissertação. O período disponível para a produção dos dados do estudo coincidiu com a explosão da crise financeira que vem abalando, mundialmente, todas as organizações. Então, mesmo com a boa vontade dos dirigentes do COFIC que facilitaram o acesso a todas as empresas, o resultado não foi como o esperado. Mesmo assim, considera-se o produto deste estudo muito válido, pois se pôde compará-lo com o firmado pelo referencial teórico consultado e chegar a algumas considerações que compõem este capítulo.

No desenvolvimento do trabalho, procurou-se identificar as perspectivas de análise da controladoria nas empresas, desenvolvidas por Borinelli em sua tese de doutorado:

Perspectiva 1: Aspectos conceituais (o que é)

Observou-se que, nas obras consultadas, não há uniformidade de conceitos. Buscou-se, então, encontrar, nas empresas pesquisadas, a importância que é dada a esse setor e como o conceituam. Essa questão, entretanto, não foi indagada diretamente aos entrevistados. Os aspectos conceituais foram captados de forma indireta pelo conteúdo de algumas questões formuladas.

O primeiro aspecto conceitual comentado no estudo que é a consideração da controladoria *como ramo de conhecimento*, responsável pelo estabelecimento de toda a base conceitual, exigiria dessa unidade organizacional, o envolvimento em atividades funcionais que lhe exigissem o emprego de conceitos e técnicas de outras ciências, tais como a Administração, a Economia, a Estatística, a Tecnologia da Informação. Isso requer a participação intensa da controladoria na gestão estratégica da entidade, atuando em seu planejamento, controle estratégico e na construção do mapa estratégico da organização. Esse envolvimento lhe possibilitaria realizar análise do ambiente externo e interno da empresa, operando como um navegador, sinalizando para o comandante do navio, o alto escalão hierárquico, das ameaças e oportunidades que o contexto onde atuam oferece à empresa, além de apontar as fraquezas e as fortalezas próprias da organização.

Quando se procedeu a análise dos dados, observou-se que:

- No processo de elaboração do planejamento estratégico (quadros 21) a alternativa de maior participação é aquela que afirma que a controladoria apenas fornece apoio/suporte informacional. O quadro 22 expõe que 62,5% têm forte responsabilidade no controle do que foi planejado e esperado para ser realizado em longo prazo.
- No quadro 27, que trata do papel da controladoria no processo de *análise do ambiente externo*, metade das empresas participantes deste estudo respondeu que a controladoria fornece apenas suporte informacional.
- No tocante à *análise interna* (quadro 28), metade das empresas estudadas é co-responsável ou executora por todo o processo.

- Fraca foi a participação de organizações que afirmaram gerir sistemas de informação, tanto neste estudo como no de Borinelli (Quadro 17).

Esses achados da pesquisa denotam que a controladoria não está sendo considerada uma área do conhecimento, que se utiliza de outras ciências para desempenhar o seu papel. Os dados destacados acima evidenciam que os aspectos estratégicos e de gestão da informação, ainda, não estão sendo abrangidos pela controladoria das organizações estudadas. Viu-se que a contabilidade das entidades é uma responsabilidade atribuída a esse setor.

O segundo aspecto conceitual que considera a controladoria como *órgão administrativo*, será objeto de análise da Perspectiva 3 de análise. As funções específicas da controladoria, outro viés de análise, integram a Perspectiva 2.

Perspectiva 2: Aspectos procedimentais (como funciona)

Quanto aos aspectos procedimentais, buscou-se identificar quais as atividades e funções que estavam sob a responsabilidade da unidade organizacional que desempenha as funções de controladoria. Constatou-se que (quadro 12)

- A maioria das empresas pesquisadas está desenvolvendo as atividades de Contabilidade na unidade organizacional de controladoria.
- Apenas 50% das empresas atribuem à controladoria a responsabilidade pela execução da contabilidade fiscal;
- 25% das controladorias das empresas estudadas são responsáveis por auditoria interna e seguros;
- 87,5% das organizações estudadas responderam que suas controladorias se encarregam dos controles internos, embora 75% afirmem não possuir um setor específico para esse fim;
- Metade das empresas estudadas faz controle de pagamentos;
- Parte das controladorias das organizações estudadas se encarrega das funções financeiras de gestão financeira e de tesouraria e de controles financeiros das organizações. A Tesouraria ou a Gerencia

de Finanças é o setor responsável pelo exercício dessas funções na maioria das empresas.

- Todas as empresas atribuem à controladoria a manutenção da contabilidade gerencial;
- Fraca foi a participação de organizações que afirmaram gerir sistemas de informação;
- Nenhuma empresa das estudadas atribuiu à controladoria o encargo de desenvolver, desenhar e manter sistemas de informação. A maioria das organizações afirma que a controladoria produz e gera informações;
- O atendimento a acionistas é uma função determinada para a controladoria de 37,5% das organizações;
- Metade das entidades atribui à controladoria as funções de atender ao fisco e ao governo;
- Na maioria das organizações, a relação com os auditores externos é uma função da controladoria.

Esses dados destacados sintetizam que o papel desempenhado pela controladoria, em grande parte das organizações estudadas, é de um setor de contabilidade estruturado para o atendimento aos usuários das informações. Parece que algumas empresas estão despertando para a importância da participação da controladoria no seu processo de gestão estratégica e no controle das operações, pois, apesar de ser majoritária a pouca participação em ações importantes para o gerenciamento a longo prazo, verificou-se que há uma iniciativa de algumas organizações em envolverem a controladoria nessas atividades.

Perspectiva 3: Aspectos organizacionais (como se materializa nas organizações)

A controladoria se materializa nas empresas estudadas em uma unidade organizacional específica que tem funções próprias atribuídas. Todas as empresas estudadas têm uma unidade organizacional que se dedica ao desempenho da função denominada de controladoria. Esse é um resultado positivo que pode estar significando uma evolução gerencial, pois Borinelli, em sua pesquisa, verificou que

77,3% das empresas estudadas por ele afirmaram dispor de uma unidade denominada controladoria.

Então, as definições de controladoria como unidade organizacional que alguns autores especificaram é validada pelos dados do estudo. Diferentemente do verificado na fundamentação teórica, a estruturação do setor que exerce as funções de controladoria variou muito, pois unidades internas que se esperaria que a integrassem, não foram encontradas, tais como:

- A maioria das organizações não tem a auditoria interna vinculada à Controladoria;
- 75% das organizações pesquisadas afirmaram que não possuem dentro da unidade, um departamento voltado aos controles internos;
- 75% delas não possuem um departamento responsável pelo sistema de informações da organização e/ou pela tecnologia da informação;
- Metade delas afirma não estar previsto um setor de planejamento empresarial na estrutura da controladoria;
- Participação majoritária das empresas estudadas respondeu possuir unidades organizacionais responsáveis pelo registro contábil.

Pôde-se, então, constatar que, apesar de existir em todas as empresas estudadas, uma unidade organizacional para o desempenho das funções de controladoria, sua atuação está voltada para o registro contábil, orçamentação e ações a curto prazo.

Parece haver um longo caminho a ser trilhado para que as controladorias das organizações estejam estruturadas de forma que elas possam assumir seu verdadeiro papel nas organizações. Esse resultado está longe de ser desmotivante, pois, ao se comparar os achados de Borinelli com os deste estudo, verificou-se que já houve uma evolução nos dados encontrados.

Continua-se a reforçar a idéia de se ter uma controladoria que possa atuar com as três ênfases conceituais destacadas neste estudo, porém com a diferença de que, em vez de serem excludentes, elas possam ser englobadas e vivenciadas na prática. Espera-se que, no futuro, a controladoria venha a ser reconhecida como uma unidade organizacional, com funções importantes no gerenciamento estratégico, tático e operacional das entidades, distinguida como

uma área de conhecimento complexa de várias ciências, justificada pelas relações de causa e efeito que possa produzir no interior das entidades.

Retomando-se o problema que motivou o desenvolvimento deste estudo: Os elementos que integram a estrutura conceitual básica da controladoria refletem as práticas das empresas integrantes do COFIC?, pode-se afirmar que:

- Como se explicou no início deste capítulo, os resultados deste estudo não podem ser ampliados para todas as empresas do COFIC.
- Para o conjunto das empresas estudadas, a conceituação de dois aspectos foi identificada. A controladoria existe como uma unidade organizacional com funções definidas, embora essas atribuições possam ser divergentes daquelas esperadas pela bibliografia consultada.

Pode-se concluir que os objetivos específicos deste estudo foram plenamente atingidos, uma vez que se descobriram as principais práticas da Controladoria nas empresas estudadas; bem como identificar a formação acadêmica dos profissionais que atuam na Controladoria das organizações estudadas.

Quanto à confirmação das hipóteses do estudo, pode-se afirmar que a H1 não foi confirmada, pois as três ênfases conceituais da controladoria não puderam ser identificadas nas empresas estudadas.

H1: Os elementos que integram a estrutura conceitual de controladoria refletem as práticas de Controladoria das empresas integrantes do COFIC – Comitê de Fomento Industrial de Camaçari.

Quanto à hipótese 2, pode-se concluir que foi parcialmente confirmada.

H2: Os profissionais de Controladoria das empresas estudadas que apresentam atributos semelhantes ao encontrado no estudo realizado por Borinelli.

- Quanto à formação acadêmica, os resultados foram semelhantes, pois a maioria dos profissionais que são

responsáveis pelo setor de controladoria das empresas estudadas tem a graduação em ciências contábeis, tanto num estudo como no outro. Viu-se, então, que a formação contábil é a mais procurada pelas organizações estudadas.

- No que diz respeito a cursos de pós-graduação, os resultados foram divergentes, pois, nesta pesquisa, todos concluíram cursos de pós-graduação, enquanto os achados de Borinelli revelaram que 23,5% de profissionais não possuíam formação de pós-graduação.
- O curso de pós-graduação registrado por 75% dos pesquisados foi MBA em Finanças. Os resultados de Borinelli acusaram que 19,1% concluíram o MBA em Finanças. O curso de pós-graduação que apareceu com um percentual mais representativo, em seu estudo, foi o MBA em Gestão Empresarial, que representou 22%.
- Quanto à faixa etária, identificou-se (quadro 9) que 75% dos profissionais das empresas estudadas têm entre 36 a 45 anos de idade. Os profissionais integrantes do estudo de Borinelli, que apresentaram essa faixa etária, perfizeram 45,3%.

Um aspecto preocupante foi a pouca significância percentual encontrada nas empresas estudadas no tocante aos controles internos (a maioria afirma não ter, na estrutura da controladoria, um setor específico de controles internos, embora 87,5% afirme realizar controles internos) e à gestão dos sistemas de informação. Toda a fundamentação teórica deste estudo destaca a importância de se estruturarem controles internos para a garantia de que os ativos da empresa estarão protegidos de possíveis desvios e/ou fraudes. Então, não pode ser, gerencialmente, aceitável que uma controladoria se envolva com aspectos operacionais, negligenciando enfoques estratégicos para a continuidade da organização.

A rede informacional é outro foco para o qual a controladoria parece, ainda, não estar conscientizada. As informações são as matérias-primas básicas para o desenvolvimento dos processos gerenciais, principalmente o de tomada de decisões. Então, para que a controladoria cumpra adequadamente seu papel

previsto na literatura, é importante que esse setor em conjunto com o setor de informática, estruture um sistema de forma que seja montada uma rede onde os dados fluam no interior da organização.

Por conta das limitações desta pesquisa, recomenda-se a repetição deste estudo com outra amostra de organizações de forma que se possa dispor de confirmação ou não dos resultados. Com a crescente importância aos controles internos das organizações, seria interessante que, além de se buscar compreender qual o verdadeiro conceito que as organizações têm da controladoria, se pesquisassem quais os controles reais que as empresas estão adotando de forma a sentirem que os seus ativos estão em segurança de desvios e fraudes.

Sabe-se que há controles preventivos, que estabelecem procedimentos que garantam o valor real dos ativos, mas há controles corretivos, para a descoberta, após a efetivação dos fatos, de que os padrões de comportamento estabelecidos foram cumpridos. Então, será uma contribuição importante à ciência contábil, descobrir-se quais os reais controles implantados nas organizações para proteger seus ativos.

A bibliografia pesquisada recomendou o envolvimento da controladoria no gerenciamento do mapa estratégico das organizações. Neste estudo, não se pôde observar a adoção do mapa estratégico pelas empresas e, muito menos, a inclusão da controladoria nesse processo. Essa é outra recomendação de estudo que poderá ser desenvolvido em outra etapa, como continuação desta pesquisa.

REFERÊNCIAS

- ADAMS, Renée e SANTOS, João A.C. Identifying the effect of managerial control on firm performance. In *Journal of Accounting and Economics*, 41, Amsterdã: 2006, p.55-85.
- ALMEIDA, Lauro B de, PARISI, Cláudio e PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In CATELLI, Armando (Coord.). *Controladoria: Uma abordagem da GECON*. São Paulo: Atlas, 1999 (p. 369 a 381).
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria – Um Curso Moderno e Completo*. 6ª. edição. São Paulo: Atlas, 2007.
- ARANTES, Nélío. *Sistemas de Gestão Empresarial*. S.Paulo: Atlas, 1994.
- ATTIE, William. *Auditoria: Conceitos e Aplicações*. São Paulo: Atlas, 1988.
- BARRETO, Maria da Graça Pítia. *Controladoria na Gestão: a relevância dos custos da qualidade*. São Paulo: Saraiva, 2008.
- _____. *O Custo na Gestão da Qualidade*. Tese de doutorado defendida junto ao NPGA da Escola de Administração da UFBA. Salvador: 1997.
- BERNDT, Alexander e OLIVEIRA, Luciel Henrique. A Construção do Saber Administrativo por meio de Replicagens em Pesquisas por Levantamento. In *Revista ANGRAD – V.6, no. 03*. Rio de Janeiro: Jul/Ago/Set. 2005
- BORINELLI, Márcio Luiz. *Estrutura Conceitual da Controladoria: Sistematização à luz da teoria e da práxis*. Tese de Doutorado em Controladoria e Contabilidade defendida junto ao Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. 341 páginas. São Paulo: USP, 2006.
- BRITO, Osias. *Controladoria – de risco – retorno em instituições financeiras*. São Paulo: Saraiva, 2003.
- CAMPIGLIA, Américo Oswaldo e CAMPIGLIA, Oswaldo Roberto. *Controles de Gestão*. S.Paulo: Atlas, 1995.
- CATELLI, Armando (Coord.). *Controladoria: Uma abordagem da GECON*. São Paulo: Atlas, 1999.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO. *Curso Básico de Auditoria: Normas e Procedimentos*. São Paulo: Atlas, 1988.
- COOPER, Donald R. e SCHINDLER, Pámela S. *Métodos de Pesquisa em Administração*. Tradução de Luciana de Oliveira Rocha. 7ª. edição – Porto Alegre: Bookman, 2003.

CORAM, P; FERGUSON, C; MORONEY, R. Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud. In *Accounting and Finance*. 48. Austrália: 2008, p.543-559.

DIAS FILHO, José Maria e MACHADO, Luiz Henrique B. Abordagens da Pesquisa em Contabilidade. In IUDICIBUS, Sérgio de e LOPES, Alexsandro B. (Orgs.). *Teoria Avançada da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2004 (p. 15-69).

DUFFY, Daintry. Uma idéia capital. *Revista HSM Management*. São Paulo: p. 72 a 78, set.2000.

FIGUEIREDO, Sandra e CAGGIANO, Paulo César. *Controladoria: Teoria e Prática*. São Paulo: Atlas, 1997.

GARCIA, Editinete André da Rocha Garcia. *Modelo de Controladoria para as empresas do ramo da construção civil*. Tese de doutorado defendida junto à FEA-USP . São Paulo: 2003.

GEERTZ, Clifford. *A Interpretação das Culturas*. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos Editora, 1989.

GIL, Antônio Carlos. *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. São Paulo: Editora Atlas, 1999.

GOMES, Josir Simeone e SALAS, Joan M. Amat. *Controle de Gestão*. São Paulo: Atlas, 1997.

GONÇALVES, Carlos Alberto e MEIRELLES, Anthero de Moraes. *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*. São Paulo: Atlas, 2004.

GRANLUND, Markus & TAIPALEENMÄKI, Jani. Management control and controllership in new economy firms – a life cycle perspective. In *Management Accounting Research*. 16, Amsterdã, 2005, p 21-57.

HENDRIKSEN, Eldon S. & BREDÁ, Michael F. Van. *Teoria da Contabilidade*. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

HERRERO FILHO, Emílio. *Balanced Scorecard e a Gestão Estratégica*. 7ª. edição. 7ª. edição. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

HITT, Michael, IRELAND, R.Duane, HOSKISSON, Robert E. *Administração Estratégica*; tradução de José Carlos Barbosa dos Santos e Luiz Antonio Pedroso Rafael. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

IQBAL, M. Z.; MELCHER, T. U.; ELMALLAH, A. A. *International Accounting: a global perspective*. South-West College Publishing, 1997.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 8ª. edição. São Paulo: Atlas, 2006.

_____ e MARION, José Carlos. *Introdução à Teoria da Contabilidade*. 4ª. Edição. São Paulo: Atlas, 2006.

KANITZ, Stephen Charles. *Controladoria: Teoria e Estudo de Casos*. São Paulo: Pioneira, 1976.

KAPLAN, Robert S. One Cost System isn't Enough. *Harvard Business Review*, jan-fev/1988.

KAPLAN, Robert S. & NORTON, David P. *A Estratégia em Ação – Balanced Scorecard*. 23ª. edição. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.

_____ *Mapas Estratégicos- convertendo Ativos Intangíveis em Resultados Tangíveis*. 8ª. edição. Tradução de Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

KOLIVER, Olívio. *A Contabilidade e a Controladoria: tema atual e de alta relevância contábil*. Porto Alegre: Conselho Regional do Rio Grande do Sul, Março/2005.

LAVILLE, Christian e DIONNE, Jean. *A Construção do Saber: manual de metodologia da pesquisa em ciências humanas*. Tradução de Heloisa Monteiro e Francisco Settineri. Porto Alegre: Editora Artes Médicas Sul Ltda; Belo Horizonte: Editora UFMG, 1999.

MARTIN, Nilton Cano. Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. *In Revista Contabilidade & Finanças – USP*. São Paulo: no. 28, p. 7-28, jan/abr.2002.
MOREIRA, Marco Antônio – *Aprendizagem Significativa*. Brasília: Editora UNB, 1999.

MOSIMANN, Clara P. e FISCH, Sílvio. *Controladoria: Seu papel na administração de empresas*. São Paulo: Atlas, 2008.

NAKAGAWA, Masayuki. *Introdução à Controladoria*. São Paulo: Atlas, 1995.
OLIVEIRA, Djalma de P. Rebouças - *Planejamento Estratégico: Conceitos, Metodologia, Práticas*. 13ª. Edição. São Paulo: Atlas, 1999.

OLIVEIRA, Luís Martins de. *Controladoria: Conceitos e Aplicações*. São Paulo, Futura, 1998.

OLIVEIRA, L.M. de; PEREZ JR. J.H.; SILVA, C.A.dos S. *Controladoria Estratégica*. São Paulo: Atlas, 2008

PADOVEZE, Clóvis Luis. *Controladoria Estratégica e Operacional: conceitos, estrutura, aplicação*. São Paulo: Pioneira Thomson, 2003.

_____ Aspectos da gestão econômica do capital humano. *Revista de Contabilidade*. São Paulo: CRC n. 14, p.4-20, dez. 2000.

PEREZ JUNIOR, José H., PESTANA, Armando O. e FRANCO, Sérgio Paulo C. *Controladoria de Gestão*. São Paulo: Atlas, 1995.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; FERNANDES, Luciane A. *Contabilidade Avançada – Aspectos Societários e Tributários*. São Paulo: Atlas, 2003.

SCHMIDT, Paulo. *História do Pensamento Contábil*. Porto Alegre: Bookman, 2000.

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

VAILL, Peter B. *Aprendendo Sempre: Estratégias para sobreviver num mundo em permanente mutação*. Tradução de Nivaldo Montingelli Junior. São Paulo: Futura, 1997.

VEIGA, Lidiane Ribeiro. *A controladoria como um mecanismo interno de governança corporativa: um estudo envolvendo empresas de países relacionados aos modelos de governança corporativa anglo-saxão, alemão e latino-europeu*. Dissertação de mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – UNISINOS. São Leopoldo: 2006.

VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*. São Paulo: Editora Atlas, 1997.

APÊNDICE

ÊNFASES DA CONTROLADORIA EM EMPRESAS SITUADAS NA BAHIA

Este questionário busca produzir dados para o desenvolvimento de um estudo que pretende atender aos seguintes objetivos de pesquisa:

1. OBJETIVO GERAL

O objetivo que se pretende alcançar com este estudo é saber se os elementos que integram a estrutura conceitual básica da Controladoria refletem as práticas das empresas que integram o Pólo Petroquímico de Camaçari.

2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Descobrir as principais práticas da Controladoria nas empresas estudadas;
- Identificar a formação dos profissionais que atuam na Controladoria das organizações estudadas;

QUESTIONÁRIO

BLOCO 0 – Identificação da entrevista.

Data da entrevista:	
Horário inicial:	
Horário final:	
Local da entrevista:	
Número de controle da empresa	

BLOCO 1 – Identificação da empresa.

QUESTÕES	RESPOSTAS
Nome do entrevistado (a):	
Cargo do entrevistado (a):	
País de origem do acionista controlador:	
Cidade brasileira onde está localizada a Administração Central:	
Início das atividades no Brasil:	
Número de funcionários:	

BLOCO 2 – Identificação da unidade organizacional denominada Controladoria ou da unidade que exerce as funções de Controladoria, quando aquela não existir, bem como do profissional que responde pela respectiva área.

a) Identificação da unidade e do cargo.

QUESTÕES		RESPOSTAS			
1	Há uma unidade organizacional denominada Controladoria?	SIM		NÃO	
2	Caso a resposta à questão 1 tenha sido "Sim", especifique:	SIM		NÃO	
	Há Controladoria Corporativa?	SIM		NÃO	
	Há Controladoria de Planta?	SIM		NÃO	
	Há Controladoria de Filial?	SIM		NÃO	
	Há outro tipo de Controladoria? Favor especificar.	SIM		NÃO	
3	Se não há Controladoria, qual a denominação da unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria? (pode haver mais de uma)				
4	Como se denomina o cargo do responsável pela unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria?				
5	A quem o responsável pela unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria está subordinado? (posição no organograma da empresa)				

b) Identificação do profissional.

OBSERVAÇÃO: As três questões a seguir se referem ao profissional responsável pela unidade organizacional denominada Controladoria ou pela unidade que exerce as funções de Controladoria, quando aquela não existir.

QUESTÕES		RESPOSTAS			
6	Em que ano nasceu?				
7	Em que curso(s) de graduação é formado?				
8	Que curso(s) de pós-graduação é formado?				

BLOCO 3 - Identificação da Missão da unidade organizacional denominada Controladoria ou da unidade que exerce as funções de Controladoria, quando aquela não existir.

N	QUESTÃO	Sim	Não	Não sabem	É Confidencial
9	A Controladoria tem uma Missão constituída?				

Caso exista uma Missão estabelecida, favor especificá-la:

BLOCO 4 – Identificação da estrutura interna da unidade organizacional denominada Controladoria ou da unidade que exerce as funções de Controladoria, quando aquela não existir.

OBSERVAÇÃO: Caso a empresa forneça o organograma interno da área, esta questão não precisa ser respondida.

N	QUESTÃO	Sim	Não	Não sabe
10	Na estrutura interna da unidade organizacional denominada Controladoria (ou que exerce as funções de Controladoria), as unidades relacionadas abaixo encontram-se formalmente constituídas?			
	Auditoria Contábil.			
	Auditoria Interna.			
	Contabilidade Geral.			
	Contabilidade Fiscal.			
	Contabilidade Societária.			
	Contabilidade Financeira.			
	Contabilidade Tributária.			
	Planejamento Tributário.			
	Contabilidade de Custos.			
	Contabilidade Gerencial.			
	Orçamento Empresarial.			
	Planejamento Empresarial.			
	Controle Patrimonial.			
	Controles Internos.			
	Sistemas de Informações.			
	Relações com Investidores.			

	Tesouraria.			
	Contas a Receber.			
	Contas a Pagar.			
	Crédito e Cobrança.			
	Recursos Humanos.			
	Tecnologia da Informação.			
	Outras.			

BLOCO 5 – Identificação das funções, atribuições e atividades desempenhadas pela unidade organizacional denominada Controladoria ou pela unidade que exerce as funções de Controladoria, quando aquela não existir.

N	QUESTÃO	Sim	Nome da área
11	As atividades enumeradas a seguir são realizadas dentro da unidade organizacional denominada Controladoria? Caso negativo, favor especificar em qual área são realizadas.		
	CONTABILIDADE SOCIETÁRIA/FINANCEIRA		
	Manutenção dos registros contábeis das transações da empresa.		
	Controle patrimonial (ativos fixos).		
	Consolidação das demonstrações contábeis.		
	Preparação das demonstrações contábeis.		
	Divulgação das informações contábeis.		
	Análise de balanços.		
	CONTABILIDADE FISCAL		
	Apuração, conferência, escrituração e recolhimento de impostos.		
	Orientação fiscal às demais unidades organizacionais.		
	Planejamento tributário.		
	Gestão e controle de impostos.		
	PROTEÇÃO AOS ATIVOS DA EMPRESA		
	Controles internos (não inclui controle patrimonial).		
	Auditoria contábil ou Auditoria Interna.		
	Seguros.		
	FINANÇAS		
	Gestão financeira e de tesouraria.		
	Controles financeiros.		
	Controle de fluxo de caixa.		
	Controle de pagamentos a efetuar (conferência e autorização).		
	Estudos de análise de viabilidade de projetos.		

	CONTABILIDADE GERENCIAL		
	Manutenção da Contabilidade Gerencial.		
	SISTEMAS DE INFORMAÇÕES		
	Gestão dos sistemas de informação, inclusive infra-estrutura de TI.		
	Gestão dos sistemas de informação, exceto infra-estrutura de TI.		
	Desenvolvimento, desenho e manutenção dos sistemas de informação.		
	Produção e geração das informações.		
	ATENDIMENTO A USUÁRIOS EXTERNOS		
	Acionistas.		
	Governo.		
	Fisco.		
	Auditoria Externa.		
	Entidades de Classe.		
	Instituições Financeiras.		
	Fornecedores.		
	Clientes.		
	OUTRAS		
	Emissão de normas contábeis.		

N	QUESTÃO	Sim	NOME DA ÁREA
12	A unidade organizacional denominada Controladoria (ou que exerce as funções de Controladoria) assume as posturas abaixo, quando do seu relacionamento com as demais áreas da empresa?		
	Assessora (suporte aos gestores).		
	Consultora.		
	Controladora.		
	Auditora.		
	Porta-voz interno da Alta Administração.		

N	QUESTÃO	Sim	NOME DA ÁREA
13	Considerando a posição no organograma, bem como as atividades desempenhadas, é correto afirmar que a unidade organizacional denominada Controladoria (ou que exerce as funções de Controladoria):		
	É um órgão de linha?		
	É um órgão de <i>staff</i> ?		

Questões de números 14 a 26:

Em cada uma das questões a seguir, indicar as alternativas corretas (conforme a legenda), referentes ao papel desempenhado pela unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria.

A	A função é nula porque a empresa não realiza este tipo de atividade.
B	É a responsável por todo o processo.
C	É uma das co-responsáveis por todo o processo.
D	É a coordenadora/organizadora de todo o processo.
E	É a consolidadora de todo o processo.
F	É a executora de todo o processo, ou seja, realiza as atividades.
G	Apenas fornece apoio/suporte informacional.
H	Apenas elabora a atividade da sua área, assim como as demais áreas da empresa.
I	Não participa do processo.
J	Outra. (especificar)

N	QUESTÃO	ALTERNATIVA					
14	No processo de elaboração do Planejamento Estratégico da organização.						
15	No processo de controle do Planejamento Estratégico da organização.						
16	No processo de elaboração do Planejamento Tático da organização.						
17	No processo de controle do Planejamento Tático da organização.						
18	No processo de elaboração do Orçamento Empresarial da organização.						
19	No processo de controle do Orçamento Empresarial da organização.						
20	No processo de Análise do Ambiente Externo para identificação de oportunidades e ameaças advindas das variáveis ambientais.						
21	No processo de Análise do Ambiente Interno, para identificação dos pontos fortes e pontos fracos de cada uma das áreas da organização.						
22	No processo de Avaliação de Desempenho, da organização como um todo, bem como de cada uma das áreas da organização.						
23	No processo de mensuração e análise de custos para fins gerenciais.						
24	No processo de definição e utilização de preços de transferência para fins gerenciais.						
25	No processo de definição de preços de venda.						
26	No processo de elaboração do Planejamento Tributário da organização.						

Autoriza a menção nominal?		Sim		Não
----------------------------	--	------------	--	------------

