

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ – UFC  
FEAAC – FACULDADE DE ECONOMIA,  
ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E CONTABILIDADE  
MESTRADO PROFISSIONAL EM CONTROLADORIA**

**DANIELLA COUTINHO MAGALHÃES**

**A CONTROLADORIA COMO SUPORTE AO PROCESSO DE GESTÃO  
DAS GRANDES EMPRESAS DO ESTADO DO CEARÁ – UM ESTUDO  
EM EMPRESAS GANHADORAS DO PRÊMIO DELMIRO GOUVEIA,  
EDIÇÃO 2006.**

**Fortaleza  
2007**

**DANIELLA COUTINHO MAGALHÃES**

**A CONTROLADORIA COMO SUPORTE AO PROCESSO DE GESTÃO  
DAS GRANDES EMPRESAS DO ESTADO DO CEARÁ – UM ESTUDO  
EM EMPRESAS GANHADORAS DO PRÊMIO DELMIRO GOUVEIA,  
EDIÇÃO 2006.**

Dissertação submetida à  
Coordenação de Pós-Graduação ao  
Curso de Mestrado Profissional em  
Controladoria, da Universidade  
Federal do Ceará, como requisito  
parcial para obtenção do grau de  
Mestre em Controladoria.

Orientador: Professora Dra. Sandra  
Maria dos Santos

**Fortaleza  
2007**

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação  
Universidade Federal do Ceará  
Biblioteca Universitária  
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

---

M165c Magalhães, Daniella Coutinho.

A controladoria como suporte ao processo de gestão das grandes empresas do estado do ceará : um estudo em empresas ganhadoras do prêmio Delmiro Gouveia, edição 2006 / Daniella Coutinho Magalhães. – 2007.

122 f.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, Fortaleza, 2007.  
Orientação: Prof. Dr. Sandra Maria dos Santos.

1. Controladoria. 2. Processo de gestão. I. Título.

CDD 658

---

**DANIELLA COUTINHO MAGALHÃES**

**A CONTROLADORIA COMO SUPORTE AO PROCESSO DE GESTÃO  
DAS GRANDES EMPRESAS DO ESTADO DO CEARÁ – UM ESTUDO  
EM EMPRESAS GANHADORAS DO PRÊMIO DELMIRO GOUVEIA,  
EDIÇÃO 2006.**

Dissertação submetida à  
Coordenação de Pós-Graduação ao  
Curso de Mestrado Profissional em  
Controladoria, da Universidade  
Federal do Ceará, como requisito  
parcial para obtenção do grau de  
Mestre em Controladoria.

Aprovada em: \_\_\_\_ / \_\_\_\_ / \_\_\_\_

**BANCA EXAMINADORA**

---

Professora Dra. Sandra Maria dos Santos  
Universidade Federal do Ceará - UFC

---

Professora Dra. Márcia Martins Mendes De Luca  
Universidade Federal do Ceará - UFC

---

Professora Dra. Marcelle Colares Oliveira  
Universidade de Fortaleza – UNIFOR

A Deus, causa primária de todæs as  
coisas.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço, antes de tudo, a Deus, por reconhecer a oportunidade que me foi concedida, e acima de tudo, as condições necessárias para a realização e superação do desafio a que me propus. Agradeço, também, pela força que brotou diante dos tantos percalços que sofri, pelos momentos difíceis que vivenciei, na cruel e engrandecedora coincidência do tempo, que parece sempre nos surpreender antes de nos sentirmos verdadeiramente prontos para o que nos apresenta.

À Karine Ponte e Alzir Júnior, pelas presenças em minha vida, apoio incondicional e, sobretudo, inquestionável crença no trabalho, antes mesmo de ter assumido qualquer forma.

Agradeço aos meus pais. À minha mãe por todas as vibrações positivas decorrentes de suas orações e de seu amor, e ao meu pai, que mesmo distante, faz-se presente em momentos que o eternizam em minha vida.

Agradeço à família escolhida, meus amigos, pela compreensão da ausência nos momentos em que precisaram de minha companhia, pela presença nos momentos em que precisei e pelo incentivo nas tantas vezes que julguei não ter forças ou ser capaz de chegar ao fim. Destes, em especial à Inês Helena e Isabel Arruda.

À minha equipe de trabalho, com destaque à Simony Dias, pela fonte de inspiração, envolvimento na aplicação dos conceitos apreendidos, e, principalmente, pela compreensão da ausência, por vezes, necessária, que exigiu de todos um pouco mais de si, na tentativa de proporcionar a tranquilidade imprescindível à construção de um trabalho dessa natureza. A essa equipe, por tanto comprometimento e dedicação, devo, também, grande parte dessa sede do saber, que nos faz procurar ser, a cada dia, um profissional mais preparado, além de um ser humano melhor.

Ao senhor Clerton Sampaio, pelo estímulo inicial, pela preocupação nos momentos em que ameacei fraquejar e pelas obras emprestadas e presenteadas.

À minha orientadora, Professora Sandra Santos, pela admirável administração do tempo, que mesmo diante de tantas obrigações junto à Universidade, sempre se dedicou a ler, reler e questionar no detalhe e, sobretudo, pela sabedoria na dosagem da difícil arte de cobrar, horas com carinho, horas com a firmeza necessária para que o barco não perdesse seu rumo.

Aos profissionais das empresas pesquisadas, pela disponibilidade do recurso mais escasso da modernidade: o precioso tempo.

A todos os professores do curso que sempre ensinaram com dedicação e comprometimento à nossa turma. Em especial às professoras que compuseram a banca examinadora, Professora Márcia De Luca e Marcelle Colares que, apesar do pouco tempo disponível, contribuíram de forma relevante para o aprimoramento desse trabalho.

“No fundo da prática científica existe um discurso que diz: nem tudo é verdadeiro; mas em todo lugar e a todo momento existe uma verdade a ser dita e a ser vista, uma verdade talvez adormecida, mas que no entanto, está à espera de nossa mão para ser desvelada. A nós cabe a boa perspectiva, o ângulo correto, os instrumentos necessários, pois, de qualquer maneira ela está presente aqui e em todo lugar.”

Michel Foucault

## RESUMO

Esta pesquisa tem por objetivo principal investigar como a Controladoria tem subsidiado o processo de gestão em suas fases de planejamento, execução e controle nas grandes empresas do Estado do Ceará. O problema se apresenta apontando, de um lado, uma área ainda permeada de dúvidas e questionamentos, sobretudo relativos à sua relação com a Contabilidade e atribuições no contexto organizacional; de outro lado, empresas que clamam por uma efetiva coordenação de seu processo de gestão, em decorrência das pressões de competitividade do mercado. O estudo caracterizou-se, segundo a abordagem do problema, como uma pesquisa qualitativa. Realizou-se uma pesquisa de campo nas organizações cearenses avaliadas pelo Prêmio Delmiro Gouveia, edição 2006, na categoria das maiores empresas, tendo como instrumento de coleta de dados, entrevistas estruturadas realizadas junto aos gestores dos órgãos de Controladoria. Diante da problemática proposta, obteve-se como respostas que: na percepção dos gestores, o órgão de Controladoria foi concebido sob a concepção da evolução da própria Contabilidade, chegando a assumir como atribuições, atividades puramente contábeis e tipicamente de linha. A Controladoria como suporte ao processo de gestão, participa com mais ênfase da fase de controle, como provedora de informações e avaliadora de desempenhos; também participa da fase de planejamento, mas com foco no provimento de informações para auxílio à tomada de decisão, precisando evoluir no sentido de uma posição mais de partícipe na construção e de coordenadora efetiva do processo. Além disso, segundo a percepção dos gestores entrevistados, a Controladoria, embora reconhecido o poder de influência que acaba por exercer no processo decisório das organizações, não atua como estimuladora de sinergia, condição necessária para que a coordenação do processo de gestão ocorra na direção do cumprimento de sua missão: assegurar a otimização do resultado da organização.

Palavras-chave: Controladoria, processo de gestão.

## **ABSTRACT**

This research has for main objective to investigate how the Controllershship has subsidized the process of management in its phases of planning, execution and control in the large companies of the State of the Ceará. The problem presents, by one side, an area with many doubts and questionings, over all relative to its relation with the Accounting and attributions in the organizacional context; on the other side, companies who ask for an effective coordination of its process of management, in result of the pressures of competitiveness of the market. The study was characterized, according to the approaching, as a qualitative research. A research of field in the organizations of the state of Ceará evaluated by the Prize Delmiro Gouveia was become fulfilled, the 2006 edition, in the category of the biggest companies. Having as instrument of collection of data, interviews carried through the managers of the agencies of Controllershship, using itself structuralized script. Because of the problematic proposal, it was gotten as answers that: in the perception of the managers, the agency of Controllershship was conceived under the conception of the evolution of the proper Accounting, assuming as attributions, purely countable activities and typically of line. The Controllershship as a supported to the management process, participates with more emphasis of the control phase , as supplier of information and appraiser of performances; also it participates of the planning phase, but with focus in the provisions of information as a help to the decision taking, needing to evaluate in the sense of become more participant in the construction and of effective coordinator of the process.

Keywords: controllershship, process of management.

## **LISTA DE QUADROS**

QUADRO 1 - Evolução histórica da ciência contábil aliada ao escopo de atuação.....	32
QUADRO 2 - Visão da Controladoria.....	36
QUADRO 3 - Distinção entre Controladoria e Tesouraria.....	41
QUADRO 4 - Responsabilidades funcionais da Controladoria.....	42
QUADRO 5 - Etapas do Processo de Gestão.....	50
QUADRO 6 - Roteiro de Entrevista.....	74
QUADRO 7 – Convenção dos Intervalos de Frequência.....	76
QUADRO 8 - Visão Geral da Pesquisa.....	77

## LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - Posição da Controladoria.....	79
TABELA 2 - Natureza dos trabalhos.....	80
TABELA 3 - Atribuições da Controladoria.....	82
TABELA 4 – Envolvimento da Controladoria no SIG.....	84
TABELA 5 - Origem da Controladoria na organização.....	86
TABELA 6 - Concepção da Controladoria para o gestor.....	87
TABELA 7 - Controladoria na fase de planejamento.....	90
TABELA 8 - Controladoria na fase de execução.....	91
TABELA 9 - Controladoria no provimento de informações.....	94
TABELA 10 – Controladoria no acompanhamento orçamentário-financeiro.....	95
TABELA 11 – Controladoria na fase de planejamento – resumo.....	97
TABELA 12 – Controladoria na fase de controle – resumo.....	98
TABELA 13 - Controladoria e processo decisório.....	99
TABELA 14 - Resumo da participação da Controladoria no processo de gestão.....	101

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	13
<b>2 FUNDAMENTOS DA CONTROLADORIA</b> .....	19
<b>2.1. O título de <i>Controller</i></b> .....	20
2.1.1. No Mundo .....	20
2.1.2. No Brasil .....	21
<b>2.2. O momento, o desafio e a oportunidade</b> .....	23
<b>2.3. Controladoria</b> .....	27
2.3.1. Evolução Histórica da Ciência Contábil .....	28
2.3.2. Controladoria como ramo do conhecimento .....	33
2.3.3. Controladoria: missão e responsabilidades funcionais .....	37
<b>3 PROCESSO DE GESTÃO</b> .....	46
<b>3.1. Gestão e Modelo de Gestão</b> .....	46
<b>3.2. Processo de gestão: o tripé planejamento, execução e controle</b> .....	48
3.2.1. Planejamento .....	50
3.2.2. Execução .....	53
3.2.3. Controle.....	55
<b>3.3. Atuação da Controladoria no Processo de Gestão</b> .....	57
3.3.1. Controladoria no Planejamento .....	60
3.3.2. Controladoria na Execução .....	63
3.3.3. Controladoria no Controle.....	65
<b>4 METODOLOGIA DA PESQUISA</b> .....	68
<b>4.1. Metodologia de Pesquisa</b> .....	68
4.1.1. Tipologia de Delineamento de Pesquisa .....	68
<b>4.2. População, Tamanho da Amostra e Processo de Amostragem</b> .....	70
<b>4.3. Coleta de Dados</b> .....	72
<b>4.4. Análise dos Dados</b> .....	75
<b>4.5. Visão Geral da Pesquisa</b> .....	76
<b>5 ANÁLISE DOS RESULTADOS</b> .....	78
<b>5.1. Estrutura da Controladoria</b> .....	78
5.1.1. Posição da Controladoria no Organograma da Empresa .....	79
5.1.2. Natureza dos Trabalhos Desenvolvidos pela Controladoria .....	80
5.1.3. Atribuições do Órgão de Controladoria.....	81
5.1.4. Envolvimento da Controladoria com o Sistema de Informações Gerenciais... 84	
<b>5.2. Origem da Controladoria</b> .....	85
5.2.1. Advento da Controladoria na Organização .....	86
<b>5.3. Participação da Controladoria no Processo de Gestão da Organização</b> .....	87
5.3.1. Controladoria na Fase de Planejamento.....	88
5.3.2. Controladoria na Fase de Execução.....	91
5.3.3. Controladoria na Fase de Controle .....	93
5.3.4. Considerações finais acerca da Controladoria no Processo de Gestão .....	96
<b>5.4. A Controladoria no Estímulo à Sinergia entre as Áreas</b> .....	98
<b>6 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	102
<b>7 REFERÊNCIAS</b> .....	106
<b>APÊNDICE</b> .....	115

# 1 INTRODUÇÃO

A origem da Controladoria costuma ser relacionada à evolução assistida dos meios sociais e de produção.

Após a Revolução Industrial, o aumento em tamanho e complexidade das grandes organizações dos países mais desenvolvidos, que passaram de um modelo mais artesanal de produção com forte participação da mão-de-obra direta para um processo industrial altamente mecanizado e com produções em larga escala, talvez tenha sido o fator de maior impacto para o advento da Controladoria (SANTOS; SCHIMIDT, 2006).

Outro fator foi o processo de globalização percebido em meados do século XX, com a expansão geográfica das grandes corporações instalando filiais por todo o mundo, fomentando a necessidade da matriz das empresas por acompanhamento e controle.

Além destes fatos, merece destaque o crescimento das exigências informativas tanto por parte das entidades governamentais, visando possibilitar a fiscalização das transações realizadas, bem como, por parte das fontes de capital.

Essa necessidade por transparência balizada na tentativa por padronização das demonstrações apresentadas teve como grande símbolo a quebra da Bolsa de Valores de Nova York (NYSE) em 1929 que causou grande abalo na confiabilidade das demonstrações contábeis. Tal necessidade apenas vem se ampliando e se consolidando no decorrer dos tempos, tendo sido o referido acontecimento histórico seguido por outros tantos, igualmente polêmicos e até bem recentes, como as falhas nos controles internos e fraudes contábeis que levaram à falência, as empresas Enron e Worldcom, em 2001 e 2003, respectivamente, conforme destacado por Santos e Schmidt (2006, p. 118).

Afora as necessidades legítimas organizacionais decorrentes de fatos e fatores, como os destacados, o contexto do qual a Controladoria emerge, remete-se também, aos sinais de estagnação que a Ciência Contábil passa a apresentar, no sentido do efetivo apoio à gestão.

As práticas de contabilidade gerencial tiveram um grande avanço com vistas a atender ao aumento no tamanho e complexidade das organizações. No entanto, conforme relatado por Johnson e Kaplan (1993), na segunda metade dos anos 80, a diversidade dos produtos e complexidade dos processos continuaram a crescer e os sistemas não acompanharam essa evolução.

As empresas, na busca por competitividade, traçaram um caminho onde se faz necessário que as mesmas tenham um processo de gestão bem estruturado. Nesse sentido, a Controladoria traz como proposta inerente, a coordenação desse processo com vistas a assegurar a otimização do resultado da organização.

O processo decisório ou processo de gestão ocorre tanto de forma local, em cada área especificamente, como em âmbito global, para tanto, é necessário que o processo decisório de cada área deva estar integrado ao da empresa como um todo. E a Controladoria apresenta-se, então, com a proposta de elo unificador, coordenador e potencializador desse modelo.

## 1.1. Problemática

A Controladoria, no Brasil, ainda se apresenta carente de estudos que a posicionem e, conseqüentemente, traz consigo muitas dúvidas acerca de sua definição e atribuições no contexto organizacional.

Beuren (2002) coloca que, até mesmo o verdadeiro significado do termo Controladoria ainda não está totalmente definido na literatura. Oliveira, Perez Jr. e Silva (2005) corroboram ao afirmarem que: “Entre nós, é uma atividade desenvolvida e divulgada somente a partir das últimas décadas, o que explica e justifica o fato de pairarem muitas dúvidas sobre o assunto nos meios acadêmicos e profissionais.”

Carvalho (1995, p.2) vem a esse encontro, ao expor que:

[...] o campo de estudos compreendido pela Controladoria apresentava e ainda apresenta muitas indefinições, tanto teóricas quanto práticas, sendo recentes e ainda pequenos os esforços acadêmicos dedicados ao estudo do tema. Além disso, esses esforços, a despeito dos avanços consideráveis observados em algumas pesquisas, ainda são esparsos e exploram, via de regra, apenas alguns dos aspectos incluídos no âmbito das preocupações da Controladoria.

É, portanto, este o contexto em que se apresenta o problema de pesquisa desse trabalho. Sendo a busca, inicialmente, pelo caráter de essencialidade da Controladoria e, *a posteriori*, a procura desses elementos fundamentadores da Controladoria na prática das maiores empresas do Estado do Ceará, segundo o Prêmio Delmiro Gouveia.

Ao se tratar de Controladoria, fala-se em Processo de Gestão, apresentando-se a Controladoria como a própria coordenadora desse fluxo que permeia todo o processo decisório e, conseqüentemente, toda a administração da organização.

Portanto, e para tanto, o presente trabalho traz como indagação central:

- Qual a percepção dos gestores dos órgãos de Controladoria das empresas ganhadoras do Prêmio Delmiro Gouveia, edição 2006, acerca das práticas da Controladoria no suporte ao processo de gestão das organizações?

Justifica-se esse trabalho, do ponto de vista teórico, a partir da sistematização da bibliografia acerca do tema e busca pela história da Controladoria no Brasil, haja vista a concentração da literatura na realidade americana e européia. Do ponto de vista prático, no sentido de identificar a relação existente entre a Contabilidade e a Controladoria, e de que forma os órgãos de Controladoria, das maiores empresas ganhadoras do Prêmio Delmiro Gouveia, edição 2006, estão atuando frente à sua missão de coordenadores do processo de gestão. Além de, conseqüentemente, promover nos profissionais da área uma reflexão acerca da proposta inerente à Controladoria e sua efetiva contribuição às organizações.

## **1.2. Objetivos**

O objetivo geral desse trabalho é analisar as práticas da Controladoria nas maiores empresas do Estado do Ceará, segundo o Prêmio Delmiro Gouveia, edição 2006, verificando de que modo o uso de tais práticas tem subsidiado o suporte ao processo de gestão dessas organizações.

Como objetivos específicos do trabalho, apresentam-se:

- Analisar a concepção predominante da Controladoria nas empresas a serem pesquisadas, considerando os aspectos relativos à sua origem e evolução.
- Identificar as funções atribuídas à Controladoria nas empresas ganhadoras do Prêmio Delmiro Gouveia.

- Investigar como a Controladoria tem subsidiado o processo de gestão, nas fases de planejamento, execução e controle das maiores empresas do Estado do Ceará.

### **1.3. Pressupostos**

Essa pesquisa traz como pressupostos básicos que:

- Na percepção dos gestores, o órgão de Controladoria foi concebido sob a concepção da evolução da própria contabilidade, chegando a assumir como atribuições, atividades puramente contábeis e tipicamente de linha.
- A Controladoria não participa ativamente da fase de planejamento, que costuma ocorrer no âmbito das próprias divisões operacionais;
- A Controladoria, como suporte ao processo de gestão, participa mais ativamente da fase de controle, como provedora de informações e avaliadora de desempenhos.
- A Controladoria não participa ativamente do processo de estímulo à sinergia entre as áreas.

### **1.4. Metodologia**

No que se refere à tipologia da pesquisa, utilizou-se a sugerida por Raupp e Beuren (2004), que enfatiza as questões relativas aos objetivos, aos procedimentos de coleta e às fontes de informação utilizadas.

Quanto aos objetivos, caracteriza-se por ser uma pesquisa de natureza exploratória. Exploratória, por ter como objetivo o fornecimento de informações importantes para compreensão da situação-problema enfrentada pelo pesquisador (MALHOTRA, 2001).

Quanto aos procedimentos de coleta foi feita uma pesquisa bibliográfica, ou seja, resgatou-se a literatura existente acerca do assunto o que fundamentou o referencial teórico.

Quanto à abordagem do problema, caracteriza-se por ser uma pesquisa de natureza qualitativa, em que se buscou a análise do fenômeno estudado a partir da percepção do sujeito entrevistado, utilizando seus depoimentos e pontos de vista acerca do assunto em foco.

Quanto às fontes de informação foi realizada pesquisa de campo junto aos gestores dos órgãos de Controladoria das dez maiores empresas cearenses, consideradas pelo Prêmio Delmiro Gouveia.

Os aspectos metodológicos são apreciados com maior profundidade no capítulo quatro.

## **1.5. Estrutura do trabalho**

A presente dissertação está estruturada em cinco capítulos. A introdução apresenta o contexto e o problema da pesquisa, bem como seus objetivos, pressupostos relacionados, a metodologia adotada e a estruturação da dissertação.

No capítulo dois, Fundamentos da Controladoria, apresenta-se o contexto evolutivo da própria Contabilidade, alcançando-se a Controladoria em sua filosofia de atuação. Haja vista que, para se avaliar qualquer possível vácuo entre discurso e prática da Controladoria, deve-se inicialmente indagar acerca do que legitimaria um órgão como sendo de Controladoria.

Com vistas a uma análise crítica da relação entre Controladoria e Contabilidade é realizado um retrospecto da história da Ciência Contábil para visualização do momento e desafios a que se propõe e, paralelamente, o advento da Controladoria.

Após esse contexto histórico, são abordados aspectos relacionados à definição e a proposta inerente à Controladoria, ou seja, missão e responsabilidades funcionais que lhes são atribuídas.

O capítulo três, Processo de Gestão, aborda os aspectos relativos ao processo de gestão das organizações, fundamentado no tripé planejamento, execução e controle e, uma vez estabelecida no capítulo anterior a função da Controladoria de coordenadora do referido processo, estabelece-se alguns conceitos acerca do que seja cada uma dessas fases isoladamente e o que se espera da atuação da Controladoria em cada uma delas.

Os aspectos metodológicos adotados são abordados no capítulo quarto, Metodologia da Pesquisa, onde está descrita a pesquisa quanto aos objetivos, procedimentos de coleta e fontes de informação, bem como a determinação da população, tamanho da amostra e processo de amostragem, além da descrição dos instrumentos de coleta adotados e de como se dará a análise dos dados obtidos.

O quinto capítulo, Análise dos Resultados, apresenta os dados obtidos na pesquisa de campo utilizados como fundamentadores dos pressupostos estabelecidos, com vistas a ratificar ou refutar os mesmos.

Por fim, nas Considerações Finais, são apresentadas as limitações e dificuldades encontradas, bem como, as contribuições e recomendações decorrentes do trabalho, seguida das referências e do apêndice ao trabalho.

## 2 FUNDAMENTOS DA CONTROLADORIA

Procurou-se, a princípio, estabelecer, uma distinção da origem da Controladoria no mundo, mais especificamente, nos Estados Unidos da América e Inglaterra, e no Brasil, distinguindo as causas do advento da Controladoria naqueles países das que promoveram sua chegada ao Brasil, bem como, identificar as que lhe são comuns. Além disso, buscar facilitar o entendimento do momento da Controladoria na atualidade como base necessária para uma melhor compreensão do constatado na pesquisa de campo.

Notadamente, a literatura nacional acerca do tema é bastante limitada no que tange a historicidade da Controladoria, e, no mais das vezes, os livros publicados limitam-se a citações e traduções das literaturas, sobretudo, norte-americanas. Complementa Iudícibus (2004, p.41), ao destacar que tal fato alia-se ainda ao problema intitulado como “traduttore traditore” (grifo do autor), ou seja, tradutor traidor, onde coloca que o problema vem ocorrendo, entre outros, com a tradução de textos americanos.

Cosenza (2001, p. 43) adiciona que:

[...] a literatura contábil mundial está bem mais repleta de discussões a respeito de fatos e conceitos pragmáticos e muito pouco tem sido escrito sobre o caráter histórico da Contabilidade. O Brasil peca ainda mais nesse aspecto, dada a nossa forte ojeriza em preservar o passado. Infelizmente, só nos cabe lamentar, já que é uma pena, pois existem conteúdos e fontes importantes e de uma riqueza imensurável para serem explorados na área da história aziendal brasileira.

Em seguida, dá-se início a um apanhado bibliográfico acerca das definições de Controladoria, sua missão e funções que lhe são atribuídas. Nesse caso, também, no intuito de subsidiar um processo passível de avaliação crítica, é realizada uma pesquisa que remonta as origens da própria contabilidade.

No capítulo posterior, trata-se do processo de gestão das organizações e da participação da Controladoria dentro desse processo.

Além do objetivo de consubstanciar teoricamente a pesquisa de campo a ser realizada, o referencial teórico desse trabalho, traz como objetivo intrínseco, o estabelecimento dos fundamentos da Controladoria.

## 2.1. O título de *Controller*

### 2.1.1. No Mundo

A terminologia “*controller*” é utilizada há bastante tempo. Segundo Del Valle *et al.* (apud ARAGAKI, 2002) os primeiros cargos a se utilizarem desse termo, remontam ao século XV, mais especificamente no *English Royal Household*, na Inglaterra, como controladores das contas na repartição *Lord Chamberlain*. Em 1778, o termo foi utilizado pelo *Continental Congress*. A função foi sendo estendida para as demais agências e repartições federais, estaduais e municipais.

A construção das estradas de ferro, ao aproximarem as corporações, incentivou o processo natural de aprendizado e multiplicação de experiências, assim o título e função de *controller* chegou aos Estados Unidos da América.

Em 1920, a função de *controller* já aparece nos organogramas das administrações centrais da General Motors como *Comptroller* e, em 1921, na Dupont como *Treasurer Assistant Comptroller*, relata Chandler (1962).

O advento da Controladoria, segundo Willson e Colford (1991) está relacionado a alguns fatores que merecem destaque. O aumento em tamanho e complexidade das grandes organizações na virada do século XX, talvez tenha sido o fator de maior impacto.

Devido a grande produção de ferro das indústrias norte-americanas, avançaram as estradas, facilitando o desenvolvimento de novos negócios e de todo o sistema de distribuição dessa produção. Empresas tornaram-se mega-corporações e não apenas as atividades cresceram em tamanho, mas difundiram-se de forma tal, que forçaram a revisão de todo o modelo de administração e controle, a essa altura, necessariamente mais descentralizado que outrora.

Além deste fator motivador da origem da Controladoria, merece destaque o crescimento das exigências informativas tanto por parte das entidades governamentais, visando possibilitar a fiscalização das transações realizadas, bem como, por parte das várias fontes de capital disponíveis. Sobretudo, após a quebra da Bolsa de Valores de Nova York

(NYSE) em 1929 que causou grande abalo na confiabilidade das demonstrações contábeis, como mencionado por Santos e Schmidt (2006).

Esses três fatores, por excelência, promoveram a inserção da contabilidade na condução dos negócios das empresas.

Portanto, compreende-se que o termo Controladoria é antigo conhecido dos EUA e Inglaterra. Willson e Colford (1991) caracterizam a figura do *controller* como representativa da posição de chefe da contabilidade. Ou seja, na visão norte-americana, a Controladoria se confunde com a própria Contabilidade, e todos esses aspectos mencionados, na verdade, se caracterizam como impulsionares de seu processo de evolução, sobretudo, no que diz respeito ao seu papel junto à gestão.

No entanto, mesmo familiarizados ao termo, a Controladoria como hoje compreendida traz consigo profundas mudanças quanto ao posicionamento do *controller* na empresa, o perfil desejado e suas atribuições junto à organização em que atua.

Willson e Colford (1991, p. 18), utilizam-se frequentemente da expressão “*modern concept of controllership*” como forma de destacar ou uma mudança identificada ou, ao menos, necessária na atuação do contador, como exposto, já há bastante tempo intitulado “*controller*”:

It is true that the *controller* must engage in accounting activities; yet he must not restrict his role to the recording function. More properly, he is expected to extend his accounting function to its management applications. Essential to the proper fulfillment of the *controllership* function is an attitude of mind that energizes and vitalizes the financial data by applying it to future company activities. It is a forward-looking concept (...). The *controller's* viewpoint should be the management viewpoint – one that guides management's thinking to the most profitable combination of operations.”

### 2.1.2. No Brasil

Santos e Schimdt (2006) acrescentam aos fatores motivadores da origem da Controladoria, o processo de globalização percebido em meados do século XX, com a expansão geográfica das grandes corporações instalando filiais por todo o mundo, aumentando ainda mais a necessidade da matriz das empresas por acompanhamento e controle e levando novos conceitos a novos lugares.

Foi a partir desse movimento globalizado que a função de *controller* chegou ao Brasil. Segundo Beuren (2002), com a chegada das multinacionais no Brasil, os *controllers* das empresas vieram para alinhar as teorias e práticas contábeis visando um adequado sistema de controle e de informações que satisfizessem a todos os seus usuários.

Kanitz (1976) entende que, inicialmente, devido a maior facilidade com os números, ao conhecimento ampliado da organização e à proximidade com a presidência da empresa, as pessoas treinadas para assumirem a posição de *controller* eram da área financeira e contábil. Warren, Reeve e Fess (2001) corroboram com o entendimento ao mencionarem uma pesquisa que indicou que 21% (vinte e um por cento) dos cargos de diretor-executivo das 1000 (mil) maiores empresas dos Estados Unidos da América são ocupados por profissionais que ingressaram na área contábil ou financeira.

A demanda por profissionais da área de Controladoria no Brasil, segundo Siqueira e Soltelinho (2001, p. 68), “[...] parece estar vinculada ao crescimento da importância da indústria na matriz produtiva brasileira.”

No início dos anos 60, o Brasil passou por sua “Revolução Industrial”. A onda da Revolução Industrial por onde passava, modificava terrenos, como bem colocado por Santos e Schmidt (2006, p. 12): “A natureza dos negócios mudou com a Revolução Industrial”.

Siqueira e Soltelinho (2001, p. 69) realizaram pesquisa com base nos anúncios publicados no caderno de classificados de domingo do Jornal do Brasil, buscando traçar o perfil do *controller* e encontrar indícios de seu surgimento no Brasil. Explicam a demanda por profissionais sob a função de *controller*, a partir de três principais razões:

- a instalação de empresas estrangeiras, notadamente norte-americanas, trouxe ou arraigou a cultura da utilização da área de Controladoria para o solo brasileiro;
- uma maior penetração de empresas multinacionais acirrou a competição, forçando as empresas aqui instaladas, principalmente as nacionais, a se reestruturar;
- com o crescimento econômico as empresas ganharam porte e suas operações aumentaram em complexidade, necessitando de novos profissionais que assegurassem o controle sobre a organização.

A pesquisa identificou que a busca por esse tipo de profissional deu início em 1960, ainda em pequena escala, tendo um rápido aumento na segunda metade da referida década, provavelmente, em virtude do aumento do fluxo de investimento que atraiu para o Brasil empresas de maior porte, já familiarizadas com os conceitos pertinentes à Controladoria.

A grande maioria das empresas se intitulava como sendo de grande porte e norte-americanas. Nos anos 80, o volume aumentou consideravelmente, ousando-se mencionar um processo de consolidação do profissional de Controladoria no mercado de trabalho.

Dois fatos ainda merecem destaque acerca da pesquisa realizada por Siqueira e Soltelinho (2001): um primeiro diz respeito ao aumento da demanda por empresas nacionais, ou seja, corroborando com o indício de que a competição gerada pela chegada de empresas multinacionais forçou um processo de reestruturação onde foi acolhida a cultura da Controladoria; e um segundo, onde na década de 90, profissionais da área de Controladoria passaram a ser demandados também por empresas de médio porte, o que ratifica o exposto anteriormente, ou seja, pode caracterizar a efetiva divulgação da cultura da Controladoria no país. Resultado, vale ressaltar, do efeito da globalização, na corrida para a adequação com vistas a se tornarem mais competitivas nos mercados.

## **2.2. O momento, o desafio e a oportunidade**

Para uma melhor compreensão da origem da Controladoria, faz-se mister o entendimento do momento em que esta se desenvolveu, as causas relacionadas e que expectativas existiam sobre a área contábil.

As práticas de contabilidade gerencial tiveram um grande avanço com vistas a atender ao aumento no tamanho e complexidade das organizações. No entanto, conforme relatado por Johnson e Kaplan (1993), na segunda metade dos anos 80, a diversidade dos produtos e complexidade dos processos continuaram a crescer e os sistemas não acompanharam essa evolução trazendo sérios problemas às organizações. Verificavam-se com frequência, apuração de custos distorcida, informações intempestivas e excessivamente agregadas, informações de desempenho de curto prazo que não refletiam a real variação, se positiva ou negativa, da posição econômica da organização, etc.

Atkinson *et al.* (2000) vem ao encontro do exposto ao colocar que, nos meados da década de 70, as empresas norte-americanas e européias começaram a enfrentar concorrência acirrada de empresas estrangeiras e, nesse momento, os sistemas tradicionais de custos forneciam informações distorcidas, que não refletiam os aspectos econômicos das operações motivando tomadas de decisões incorretas.

Antes de 1950 as empresas possuíam instrumentos gerenciais que correspondiam a um ambiente competitivo, no entanto, depois de 1950 deixaram-se guiar unicamente a partir dos resultados oriundos de seus sistemas de informações contábeis, ou seja, criaram “pseudo” imperativos de concorrência. Johnson (1994, p. 29) acredita que:

Por volta de 1970, eram visíveis os resultados desse desligamento.[...] essa mudança de foco, de pessoal, clientes e processos para custos, lucros e relações contábeis – provocada pelo uso crescente de informações contábeis para controlar operações – é a causa principal da ‘*relevância perdida*’. A relevância não foi perdida pelo uso de informações contábeis impróprias para gerenciar. Ela foi perdida pelo uso impróprio de informações contábeis para controlar operações de empresas. (grifo do autor)

No entanto, não eram esses os instrumentos utilizados pelos concorrentes, como os japoneses e alguns europeus, para guiarem seus negócios.

Johnson e Kaplan (1993) atribuem essa estagnação à predominância dos demonstrativos contábeis para atendimento dos usuários externos no século XX. Devido às oscilações no mercado de capitais, a procura por demonstrativos financeiros auditados aumentou. As entidades auditoras, por sua vez, preferiram utilizar-se de práticas contábeis mais tradicionais e conservadoras, como a exemplo da utilização do custo histórico para apuração dos estoques e custos dos produtos vendidos.

Johnson (1994, p.122) adiciona que “[...] as informações oriundas de sistemas concebidos para o cumprimento das responsabilidades fiscais [...] não deve ser usado também para controlar operações.” (grifo do autor)

Aliado a este motivo, a tecnologia da informação no começo do século possivelmente pode ter apresentado custos que não justificariam sistemas ou processamentos distintos com finalidades distintas, ou seja, a realidade gerencial ficava ainda mais distante das informações apresentadas. Johnson e Kaplan (1993, p. 11) citam que “[...] Os benefícios de um sistema de contabilidade gerencial mais preciso e de resposta mais rápida podem não ter justificado o custo de sua manutenção.”

As críticas de Johnson e Kaplan (1993), Atkinson *et al.* (2000) e outros acerca da utilização dos demonstrativos contábeis para a tomada de decisão e suas conseqüências nocivas, levaram a contabilidade a um profundo descrédito por parte dos usuários de suas informações, caracterizando-se, dessa forma, o momento do advento da Controladoria.

Para Cosenza (2001), a história da contabilidade acompanha a evolução social da humanidade. Desta feita, o desafio imposto decorrente do cenário atual, traz como pano de fundo, segundo Oliveira, Perez Jr. e Silva (2005, p. 14):

Fatores como a atual competitividade do mundo dos negócios, a globalização da economia, a abertura das fronteiras comerciais, a crescente preocupação com a ecologia, os níveis preocupantes de corrupção em algumas nações, os aspectos sociais, entre outros, exigem gerenciamento cada vez mais eficiente e eficaz das entidades.

Cosenza (2001, p. 54) esclarece que:

[...] é preciso ser encarado como missão da Contabilidade, responder às expectativas das empresas que desejam fazer da informação um ato de gestão estratégica e um vetor de adaptação. Em décadas passadas, a Contabilidade foi significativamente impactada pela predominância de instrumentos voltados para os aspectos jurídicos e financeiros. Neste novo século, serão introduzidos instrumentos modernos, onde o fator 'domínio da informação' representará uma grande vantagem concorrencial.

Willson e Colford (1991) relataram que as organizações reclamavam para si mais checagens e melhores controles internos, e o mais importante, uma demanda por melhores práticas gerenciais trouxe consigo a necessidade de uma contabilidade mais adequada e o fornecimento de informações que possibilitassem seu efetivo controle.

Johnson (1994) mesmo ressaltando a importância da Contabilidade dentro do contexto organizacional, foi taxativo ao destacar que esta não poderia ser utilizada para controle das operações, argumentando que fazer uso de controles contábeis para determinação e acompanhamento de metas, como ocorreu entre as décadas de 50 e 70, havia sido o grande furo de gestão das empresas norte-americanas.

Na atual competição global, a avaliação de desempenhos a partir de padrões históricos e realidades passadas, perde seu sentido, processos e avaliações de desempenho tem que ser suporte para facilitar a institucionalização da cultura da melhoria contínua em toda a organização.

Nesse sentido, as informações necessárias para a gestão extrapolam sua natureza, até então, eminentemente financeira: informações não financeiras ganham espaço e assumem papel de extrema importância no acompanhamento do processo de gestão. Atkinson *et al.* (2000, p. 58) advertem que:

Informação não financeira sobre atividades em execução é crítica para melhoria dos processos internos e para satisfação do cliente. Os funcionários devem focar não apenas a redução de custos, mas, também, a melhoria da qualidade, a redução do **ciclo de tempo** e a satisfação das necessidades dos clientes. Para atender a esses propósitos, os contadores gerenciais devem suprir pontualmente os funcionários com dados de desempenho sobre suas atividades, como defeitos, retrabalho, refugo, produção, entregas pontuais, **tempo de atendimento ao cliente** e retornos. (grifo do autor)

Willson e Colford (1991) destacam que para a informação ser apta a subsidiar o apoio à tomada de decisão, deveria possuir as seguintes características: ser relevante, tempestiva (apresentada no momento correto com a periodicidade necessária), quantificável (para ser administrada, precisa ser medida), precisa (livre de erros significativos) e consistente. Características não presentes nas informações geradas pelos antigos sistemas de contabilidade gerencial.

Mesmo diante de toda evolução e revolução tecnológica sofrida nos últimos tempos, Antunes (2006, p. 35), a partir de pesquisa realizada nas 150 maiores empresas segundo a classificação da Revista Exame Melhores & Maiores, edição 2003, ressalta, “a inadequação do Sistema de Informação Contábil Gerencial para as condições de mudanças e de desafios competitivos, tecnológicos e mercadológicos existentes atualmente”. O que corrobora com o posicionamento de Atkinson *et al.* (2000) e torna o problema ainda de caráter contemporâneo.

É nesse contexto que surge a Controladoria, como uma demanda legítima e necessária das organizações e como oportunidade para uma evolução e reconquista de espaço pela Contabilidade.

### 2.3. Controladoria

São vários os entendimentos acerca do que efetivamente é a Controladoria, autores se manifestam de formas contrárias e, outros tantos, não se manifestam a esse respeito ou a apresentam de forma bastante tímida, mais focada em suas funções e contribuições para a organização, ou seja, com uma visão mais pragmática - herança norte-americana, e menos essencialista.

Beuren (2002, p. 21), no que diz respeito ao significado da Controladoria, menciona que

[...] a literatura não tem apresentado uma nítida definição de Controladoria. As diversas abordagens têm seu foco mais voltado às capacidades requeridas para o exercício da função, bem como de suas atribuições nas empresas, do que explicitar o seu verdadeiro significado.

Carvalho (1995, p. 27) corrobora com esse entendimento e expõe que:

A ênfase dos autores repousa frequentemente sobre as funções ou atribuições do órgão Controladoria ou do profissional denominado *controller*, raramente fazendo incursões na definição do campo de conhecimentos correspondente, preferindo, em alguns casos, vinculá-lo a ramos de conhecimento tradicionais, em particular à Contabilidade Gerencial e à Administração Financeira.

Dos autores que se dispõem a uma investigação mais essencialista da Controladoria, por assim dizer a busca por sua definição e enquadramento científico, e menos pragmática, ou seja, focada meramente em suas atribuições, destacam-se dois posicionamentos divergentes na literatura nacional.

O ponto de divergência entre as correntes diz respeito, sobretudo, ao seu conceito: uma primeira, a entende como ciência individual fortemente influenciada pela teoria contábil, defendida por Catelli (1999), Almeida, Parisi e Pereira (1999), Mosimann e Fisch (1999), Garcia (2003), Teixeira (2003), e uma outra, que considera a Controladoria como a evolução da própria contabilidade, preconizada por Martin (2002), Padoveze (2005), Antunes (2006).

Para um melhor entendimento acerca do exposto e ampliação da percepção para compreensão do que antecede e enraíza cada uma das vertentes, faz-se importante a busca por antecedentes históricos, com vistas ao reconhecimento do processo evolutivo da própria contabilidade.

### 2.3.1. Evolução Histórica da Ciência Contábil

Segundo Iudícibus (2004), a contabilidade é tão antiga quanto à origem do *homo sapiens*. Historiadores remontam a dois mil anos antes de Cristo os primeiros sinais objetivos da existência das contas. É fato, também, que a evolução da contabilidade, até a invenção da moeda, foi lenta.

Iudícibus (2004), relata ainda, que raros são os casos em que o estado-da-arte se adianta ao momento político-social-econômico de uma era, dessa forma também o foi com a teoria contábil, seu grau de desenvolvimento está diretamente relacionado ao desenvolvimento comercial, social e institucional das sociedades. Dessa forma, explica-se o porquê do alvorecer da contabilidade ter sido, inicialmente, nas cidades italianas, entre o século XIII até o início do século XVII, quando essas cidades fervilhavam com a expansão da atividade mercantil.

Durante muito tempo a contabilidade foi considerada como simples método, graças ao trabalho de ícones, destacados por D'Amore e Castro (1967), como Fábio Besta e Cerboni da escola européia, logrou enquadrar-se como ciência.

A escola européia, ou como mais conhecida, a escola italiana deixou como grande legado, dentre outros, o chamado para a importância da contabilidade na gestão dos negócios, provou que esta era bem mais que mero registro do passado. No entanto, pelo menos até os dias de hoje, o domínio da escola italiana parece ter chegado ao fim.

Iudícibus (2004, p. 37) relata que os principais equívocos da escola italiana estão consubstanciados:

[...] na relativa falta de pesquisa indutiva sobre a qual efetuar generalizações mais eficazes;

[...] em se preocupar demasiadamente com a demonstração de que a Contabilidade é ciência, quando o mais importante é conhecer bem as necessidades informativas dos vários usuários da informação contábil e construir um modelo ou sistema contábil de informação adequado;

[...] na excessiva ênfase na teoria das contas, isto é, no uso exagerado das partidas dobradas, inviabilizando, em alguns casos, a flexibilidade, necessária, principalmente, na Contabilidade Gerencial;

[...] na falta de aplicação de muitas das teorias expostas;

[...] na queda de nível de algumas das principais faculdades superpovoadas de alunos, com professores mal remunerados, dando expansão mais à imaginação do que à pesquisa séria de campo e de grupo.

Segundo Santos e Schmidt (2006), a partir de 1920, como já mencionado, surgem as mega-corporações, em paralelo, o desenvolvimento do mercado de capitais e um extraordinário ritmo de desenvolvimento assolam os Estados Unidos da América, fazendo com que este se constitua em um campo fértil para o avanço das teorias e práticas contábeis, influenciadoras de todo o mundo globalizado.

A escola americana enfatiza a preocupação com o usuário da informação contábil, a utilidade da contabilidade no apoio à tomada de decisões é promovida, consubstanciando-se como instrumento de relevante importância dentro do contexto administrativo.

No Brasil, segundo Iudícibus (2004), acontece fenômeno interessante, sua legislação costuma adiantar-se em relação aos homens que a farão valer, e isso se faz sentir amplamente na área contábil. Como provas, podem ser destacadas a Lei das Sociedades por Ações, de cunho contábil inspirado na doutrina norte-americana, as normas do Conselho Federal de Contabilidade e da Comissão de Valores Mobiliários que vêm apresentando teor de qualidade bem superior à média dos profissionais ditos especializados para realização do promulgado.

Iudícibus (2004) destaca o ano de 1946, quando foi instalado o primeiro núcleo de pesquisa contábil nos moldes norte-americanos na Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da USP. Em 1964, tem início a reestruturação do ensino de contabilidade na referida faculdade, é lançado o livro Contabilidade Geral do Professor José da Costa Boucinhas, utilizando-se do método didático norte-americano, mas com importantes adaptações à realidade brasileira, sobretudo acerca da abordagem da contabilidade diante dos problemas decorrentes do efeito inflacionário.

Faz-se tempestivo sumarizar, nesse momento, as citadas fases experienciadas pela contabilidade criando um paralelo com o campo de atuação ampliado no decorrer dos tempos. Nesse ínterim, outras discussões polêmicas são levantadas com relação as populares terminologias utilizadas para segmentação da contabilidade.

Como base para esse trabalho, abordar-se-á a contabilidade financeira, de custos e gerencial com o objetivo de permitir a visualização da evolução da abrangência da Contabilidade no contexto organizacional. A Contabilidade de Custos, segundo Hansen e Mowen (2001) é híbrida, já que é requerida tanto pela Contabilidade Financeira como pela Gerencial. Neste trabalho, será tratada como impulsionadora da Contabilidade Gerencial.

A escola italiana evoluía no sentido da contabilidade relacionada à administração econômica da azienda, no entanto, a doutrina norte-americana, estava mais preocupada em fornecer informações aos investidores a partir de critérios relativamente homogêneos, introduzindo o conceito de contabilidade financeira consagrada a partir da introdução dos princípios de contabilidade geralmente aceitos.

Para Atkinson *et al.* (2000) a contabilidade para atendimento de necessidades de informação da “clientela externa” tornou-se uma exigência total, cada vez mais regulamentada, de forma que levou muitas empresas a colocarem mais ênfase na contabilidade financeira do que em informações com cunho gerencial. Dessa forma, o sistema de contabilidade gerencial, na maioria das empresas, apresentou-se inadequado diante de desafios competitivos, tecnológicos e mercadológicos.

No entender de Iudícibus (2004, p. 15):

A contabilidade gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços, etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2006), acerca dos questionamentos relativos à Contabilidade Financeira e Gerencial, interrogam qual das duas teria surgido primeiro, no sentido de se analisar criticamente quem adveio de quem. A conclusão é a de que, na verdade, tal separação decorre da percepção de que existem usuários distintos da informação contábil, que apresentam distorções relevantes em suas necessidades, perspectivas e expectativas. Contudo, os usuários internos possuem maior acesso às informações do que os usuários externos, desta feita, no que se consubstancia em um dos principais motivos dessa separação, observa-se uma maior assimetria externa, do que interna, ou em outras palavras, torna-se mais fácil de padronização as informações enviadas aos usuários externos do que aos internos.

Conforme Atkinson *et al.* (2000), a contabilidade gerencial evolui, entra em processo de estagnação entre as décadas de 50 e 70 e procura retomar seu espaço. Passa a fazer uso das novas tecnologias de planejamento e controle disponíveis e inclui em seu arcabouço medidas não financeiras, perspectivas de caráter mais ampliado no que diz respeito a manter clientes, fornecedores, funcionários e acionistas satisfeitos.

Ao encontro dessa abordagem histórico-evolutiva da Contabilidade, e, mais especificamente, da Contabilidade com fins gerenciais, o IMA (*Institute of Management Accountants*), através do documento IMAPI (*Internacional Management of Accountants Practice I*), elaborado em 1989 e revisado em 1998, identificou quatro estágios evolutivos da contabilidade gerencial.

Até 1950, período que abrangeu o primeiro estágio, o foco era na determinação do custo de produção e controle financeiro, através do instrumento orçamentário e dos sistemas de apuração de custos.

Apenas por volta de 1965, período caracterizador da perda da relevância da contabilidade no apoio à tomada de decisões, tem início o segundo estágio, com a mudança do foco para o fornecimento de informações que suprissem a necessidade de planejamento gerencial e controle.

Data de 1985, o início do terceiro estágio, com o foco passando a ser a redução de perdas no processo empresarial, surgindo, segundo Soutes (2005), as métricas de custo da qualidade, o custeio baseado em atividades e as teorias da gestão estratégica de custos.

Apenas a partir de 1995, o documento identifica o início do quarto estágio evolutivo da Contabilidade Gerencial, onde além do controle, planejamento e redução de perdas, existe a ênfase na criação do valor. Ittner e Larcker (2001) citam como técnicas decorrentes dessa nova tendência, o *Balanced Scorecard*, que objetiva mostrar indicadores do sucesso econômico da empresa, medidas de valor econômico, com foco no acionista e outras técnicas provedoras de informações acerca da estratégia das empresas relativas à suas expectativas e incertezas.

O Quadro 1 apresenta o resumo da evolução histórica da ciência contábil e identifica a ampliação do escopo contábil no decorrer dos tempos.

<b>Contexto histórico</b>	<b>Escola influenciadora</b>	<b>Fase (campo de atuação) da contabilidade/ Estágio evolutivo</b>	<b>Observações</b>	<b>Fonte de pesquisa</b>
Tempos históricos até a Revolução Industrial (apogeu: mercantilismo)	Escola européia (ou italiana)	Contabilidade do Proprietário	Instrumental ligado diretamente ao dono do empreendimento.	Glautier e Underdown (1994)
Revolução Industrial	Escola européia ou italiana)	Contabilidade Financeira / Contabilidade de Custos	Surge a contabilidade de custos voltada para a mensuração dos estoques e custos dos produtos manufaturados.	Glautier e Underdown (1994)
De 1920 a 1950	Escola americana	Contabilidade Gerencial / Primeiro estágio (IMAP1)	Influência contábil norte-americana. Evolução dos sistemas de custos, ampliação do escopo da contabilidade voltada aos seus usuários internos como apoio à tomada de decisão. Novos conceitos: custeio por absorção, variável.	Iudícibus (2004, p. 37); Johnson (1994); IMAP1
De 1950 a 1970	Escola Americana	Contabilidade Gerencial	Empresas americanas utilizam-se de “pseudo” imperativos de concorrência, definidos pelos próprios sistemas de informações contábeis-gerenciais.	Johnson (1994, p. 29)
Década de 1970	Escola americana	Contabilidade Gerencial / Segundo estágio (IMAP1)	Perda de relevância da contabilidade com a estagnação dos instrumentos de apoio à tomada de decisão. Economia americana ressentida diante de concorrentes como o Japão e alguns países europeus com estratégias baseadas em instrumentos não contábeis / Novos conceitos: Custo-padrão, Custeio baseado em atividades (ABC), Método de custeamento (RKW).	Johnson e Kaplan (1993); Johnson (1994); IMAP1
Década de 80	Escola Americana	Contabilidade Gerencial / Terceiro estágio (IMAP1)	Busca pela redução de perdas de recursos em processos organizacionais. Técnicas: Gestão baseada em atividades, Centros de responsabilidade, custo meta, etc.	IMAP1
Dias de hoje	Escola americana / Trabalhos de origem nacional	Controladoria/ Controladoria no Brasil / Quarto estágio	Processo de recuperação da relevância contábil. Novos conceitos: melhoria contínua, sistemas de gestão estratégica ( <i>Balanced Score Card</i> ). No Brasil, livros de contabilidade de professores da USP, fundação do Núcleo de Pesquisas Gecon, Contabilometria, etc. Consolidação da função do <i>controller</i> na década de 80 e acolhida da cultura da Controladoria na década de 90. Foco na geração e criação de valor e aderência à estratégia da empresa (quarto estágio).	Atkinson <i>et al.</i> (2000); Iudícibus (2004); Catelli (1999); Cosenza (2001); IMAP1

Quadro 1: Evolução histórica da ciência contábil aliada ao escopo de atuação

Fonte: Elaborado pela autora.

O Quadro 1 trabalhou a perspectiva histórica e evolutiva da Contabilidade e, uma vez estabelecido o advento da Contabilidade Gerencial, seu processo de desenvolvimento assistido até à atualidade.

Cabe ponderar, portanto, que a contabilidade financeira e a gerencial vivem momentos distintos, e, conseqüentemente, processos de amadurecimentos também distintos. Segundo Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2006, p. 2):

Depois dos casos Enron, Trecom, Vivendi, a contabilidade financeira passou por uma enorme crise, em decorrência dos questionamentos sobre o seu potencial de respostas às demandas dos agentes. A contabilidade gerencial, por sua vez, não se sente afetada ou pressionada por esses eventos, mas sim por outros *drivers* de negócios, tais como a pressão para respostas mais ágeis e claras e a contestação da utilidade de artefatos e novas respostas a demandas da gestão.

### 2.3.2. Controladoria como ramo do conhecimento

O enquadramento científico da Controladoria vem sendo amadurecido ao longo dos tempos, assim como seu escopo e filosofia de atuação.

Kanitz (1976) em um dos livros nacionais mais antigos dedicados ao tema, classifica a Controladoria como um campo novo da Contabilidade.

Para Tung (1980, p. 33), “o administrador financeiro recorre à técnica da Controladoria, que tem método próprio de trabalho, baseado num conjunto de princípios de aplicação flexível”.

Extraí-se, desta definição, a Controladoria como técnica, inclusive destacando-se a existência de método próprio de trabalho e a estreita relação identificada com a área financeira, na figura do administrador financeiro como seu aplicador.

A partir de então, as definições de Controladoria como mencionado por Carvalho (1995) e Beuren (2004), detêm-se, mais fortemente, às suas atribuições.

Yoshitake (1982, p. 247) a classifica como um “sistema de controle gerencial que utiliza técnicas e experiências para estabelecer planos, estratégias, procedimentos e controles administrativos e contábeis [...]”.

Para Oliveira (2002, p. 19): “Pode-se entender Controladoria como o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de uma determinada entidade, com ou sem finalidades lucrativas”.

Em seu sentido mais profundo, com vistas ao seu enquadramento científico, encontram-se duas correntes com visões divergentes.

Para Almeida, Parisi e Pereira (1999, p.370), a Controladoria não pode ser vista como um método, e expõe que para uma correta compreensão, deve ser cindida em dois vértices: “o primeiro como ramo do conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual, e o segundo como órgão administrativo respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações.”

Mosimann e Fisch (1999) corroboram com esse entendimento e, relativo ao primeiro enfoque, conferem o status de ciência à Controladoria em decorrência do corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica, que se constitui como seu objeto.

Garcia (2003, p. 67) vem complementar que a Controladoria:

[...] apóia-se na teoria da contabilidade, sendo suportada por várias disciplinas, com o objetivo de estabelecer toda base conceitual de sua atuação, contribuindo para o processo de gestão da organização. É responsável pela base conceitual que permite a sua aplicabilidade nas organizações.

Como órgão administrativo, o segundo enfoque, a Controladoria teria missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa.

Teixeira (2003, p. 17) sintetiza que:

Sob a ótica do modelo de gestão econômica [...] é responsável pela coordenação e disseminação da tecnologia de gestão econômica, quanto ao conjunto de teoria, conceitos, sistemas de informações, atuando também como órgão aglutinador e direcionador dos esforços dos demais gestores, de forma a conduzir à otimização do resultado global da organização.

Em suma, tal corrente, entende a Controladoria como ramo de conhecimento, fortemente apoiada na Teoria da Contabilidade e numa visão multidisciplinar, respondendo pelas bases teóricas e conceituais para a modelagem, construção e manutenção de sistemas de informações que supram as necessidades informativas dos gestores durante o processo de

gestão; e, como unidade administrativa responsável pela coordenação e disseminação desta tecnologia de gestão e pelo direcionamento de esforços que conduzam à otimização do resultado global da organização. Enxergam, portanto, uma Controladoria com missão, funções, princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa e com objeto de estudo distinto da Contabilidade, passando do patrimônio (objeto da ciência contábil) para a gestão econômica (objeto da ciência da Controladoria).

Por outro lado, autores como Martin (2002), Padoveze (2005) e Antunes (2006), posicionam a Controladoria como o atual estágio da ciência contábil. Fazem, também, a leitura de todo esse processo de ampliação da atuação da contabilidade (financeira, de custos, gerencial e Controladoria) como, na verdade, uma resposta evolutiva ao desenvolvimento das organizações e como conquista efetiva de espaço da contabilidade dentro do contexto organizacional.

Martin (2002) percebe que

É tão distorcida e pesada a imagem social associada [...] à figura do contador, que o termo não mais serve para indicar o profissional que irá dominar e praticar o modelo e as técnicas da contabilidade gerencial do novo estágio evolutivo. *Controller* seria uma alternativa muito mais adequada, pelo menos no Brasil.

Antunes (2006 p.34) assume “a Controladoria como uma evolução natural da Contabilidade” e explica tal conclusão em decorrência das

[...] mudanças que ocorreram nos ambientes próximo, remoto e operacional das empresas e, portanto, entendida como a área da empresa mais adequada para identificar, avaliar e mensurar os elementos que hoje contribuem para o desempenho empresarial e, também, para disponibilizar as informações necessárias à gestão das empresas no cumprimento de sua missão.

Para Padoveze (2005, p.3), “A Controladoria é a utilização da Ciência Contábil em toda a sua plenitude.” Em seguida, conclui que “[...] a escola americana, depois de sair da Contabilidade Gerencial, que era a vigorante [...], retomou o tema sob o nome de Contabilidade Gerencial através da função de Controladoria.”

Borinelli (2006) destaca que na literatura estrangeira, não se identifica autores que definam a Controladoria como ramo do conhecimento e atribui tal mérito aos pesquisadores brasileiros.

Nesse sentido, Iudícibus (2004, p. 44) coloca que:

[...] temos todas as possibilidades de progredir, pois fomos expostos às duas grandes tendências contábeis, aprendemos os pontos fortes e as fraquezas de cada uma delas e temos condições, se houver muito esforço e recursos, de solidificar uma verdadeira escola brasileira de Contabilidade.

No Quadro 2, têm-se uma síntese das abordagens dadas à Controladoria, ao longo dos tempos.

<b>Visão da Controladoria</b>	<b>Fonte de Pesquisa</b>
Controladoria como campo de atuação da contabilidade	Kanitz (1976)
Controladoria como técnica com método próprio de trabalho	Tung (1980)
Controladoria como sistema de controle gerencial	Yoshitake (1982)
Controladoria como o departamento responsável pela gerência do sistema de informações	Oliveira (2002)
Controladoria como ciência distinta da contabilidade e unidade administrativa coordenadora da gestão econômica da empresa	Almeida, Parisi e Pereira (1999); Mosimann e Fisch (1999); Catelli (1999); Garcia (2003); Teixeira (2003)
Controladoria como novo estágio evolutivo da Contabilidade Gerencial	Martin (2002)
Controladoria como evolução natural da Contabilidade	Padoveze (2005); Antunes (2006)

Quadro 2: Visão da Controladoria  
Fonte: elaborado pela autora

A partir do exposto, merece reflexão o fato de que quanto a Controladoria ainda se encontra em discussão e carente de estudos e pesquisas na área. Luciani, Cardoso e Beuren (2007) em estudo cujo objetivo era analisar a inserção do tema Controladoria em artigos de periódicos nacionais classificados no sistema Qualis da CAPES, demonstraram que, no período de 2000 a 2005, dos 1728 artigos publicados, apenas 6 discorriam sobre Controladoria.

Corroboram com essa constatação, Oliveira, Perez Jr. e Silva (2005), justificando que tantas dúvidas sobre o assunto, pairam em decorrência de ser uma atividade desenvolvida e divulgada somente a partir das últimas décadas, no Brasil.

### 2.3.3. Controladoria: missão e responsabilidades funcionais

Para esclarecimento da missão da Controladoria, vale a analogia com a missão da própria empresa, ou seja, a razão de sua própria existência, o motivo que justifica tal existência e a continuidade de sua operação na organização.

Nesse sentido, Guerreiro (1989) ressalta que na caracterização da missão de uma entidade, devem ser observados aspectos relativos aos seus valores fundamentais, produtos e serviços oferecidos, mercados de atuação e clientela a ser atendida. Guerreiro (1989, p. 156) estabelece ainda que “Esses tópicos devem ser caracterizados de forma ampla, genérica e flexível, tendo em vista que a missão constitui-se em um objetivo permanente do sistema empresa”.

Santos e Schmidt (2006, p. 18) complementam que sendo a missão de uma empresa resultado de suas crenças e valores, partes intrínsecas ao modelo de gestão, cabe à Controladoria: “zelar para que a missão seja alcançada e a continuidade não seja comprometida com a busca dessa missão”.

Mosimann e Fisch (1999, p. 116) complementam afirmando que todas as áreas de responsabilidade têm como finalidade intrínseca a continuidade da própria empresa, através de seus resultados. Essas áreas devem atuar de forma independente, mas interligadas no sentido de comungarem de um único objetivo: o da empresa. Nesse processo de interligação entre as diversas áreas de responsabilidade da organização surge a Controladoria, com vistas ao encontro dos objetivos comuns, dessa forma: “**a missão da Controladoria é otimizar os resultados da empresa**, a fim de garantir sua continuidade.” (grifo dos autores)

Corroborando Oliveira (2002, p. 18) assumindo como missão da Controladoria “Otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas”.

Almeida, Parisi e Pereira (1999, p.372) afirmam que a missão da Controladoria será: **“Assegurar a Otimização do Resultado Econômico da Organização.”** (grifo dos autores) e Figueiredo e Caggiano (1997) colocam que “A missão da Controladoria é zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global”.

Borinelli (2006) julga mais prudente mencionar a Controladoria como asseguradora da otimização do resultado da organização, ao invés de mencioná-la como otimizadora direta desse resultado, e depreende que assegurar a otimização corresponde a “[...] oferecer condições para que os gestores, em conjunto, otimizem o resultado”.

Surge, então, um outro ponto a ser abordado relativo às mencionadas condições que a Controladoria deveria oferecer para assegurar a otimização do resultado da organização.

Caggiano e Figueiredo (1997, p. 28) colocam que

O controller é o gestor encarregado do departamento de Controladoria; seu papel é, por meio do gerenciamento de um eficiente sistema de informação, zelar pela continuidade da empresa, viabilizando as sinergias existentes, fazendo com que as atividades desenvolvidas conjuntamente alcancem resultados superiores aos que alcançariam se trabalhassem independentemente.

Depreende-se do exposto, a menção feita ao sistema de informações gerenciais e a viabilização da sinergia. O sistema de informações apresenta-se como instrumento utilizado pela Controladoria para monitorar o processo de gestão e assessorar os gestores, o que pode representar sinal de eficiência da Controladoria, mas não se constitui como garantidor da eficácia da organização no sentido da otimização do seu resultado. Para tanto, faz-se necessário que as ações das áreas estejam convergindo para um mesmo objetivo.

Não necessariamente resultados obtidos por determinada área, de certa maneira, conduz a maximização do resultado como um todo, por exemplo, se tal decisão, de alguma forma, influenciar negativamente o resultado de uma outra área. Cabe à Controladoria, portanto, a busca por essa sincronia entre as atividades desenvolvidas por áreas distintas.

Riccio e Peters (2003, p.15) corroboram com esse entendimento, e asseguram que cabe à Controladoria

Coordenar os esforços para que seja alcançada a sinergia que irá corresponder a um resultado global igual ou superior à soma dos resultados individuais das áreas, garantindo o cumprimento da missão e da continuidade da organização.

Percebe-se, portanto, certa comunhão de pensamentos conduzindo a missão da Controladoria na direção de se assegurar a otimização do resultado da empresa, através da coordenação do processo de gestão, contando com um eficiente sistema de informações gerenciais e estimulando às ações das áreas de forma sinérgica com vistas ao cumprimento da missão da própria organização.

No entanto, no que tange às funções da Controladoria tal homogeneidade não é percebida, apresentando-se uma variedade de atribuições e categorizações.

Willson e Colford (1991, p.17) acerca da evolução das obrigações das finanças executivas, relatam que:

Since the turn of the twentieth century [...] the birth and development of the separate controllership function occurred. Noticeably increased financial activities forced a wider delegation of authority and responsibility in many companies. Moreover, greater size has required more checks and balances and better internal control within the business. But perhaps most important, a demand for better management practices has brought with it the necessity for more adequate accounting and more effective management control information. Thus, for the reasons stated, the separation of the accounting function from other financial functions was a logical growth.

O aumento da complexidade das organizações, crescimento das relações junto ao governo e o maior número de fontes de capital disponível tiveram grande impacto sobre o corpo de funções das finanças executivas na América do Norte, provocando o nascimento e separação da função Controladoria das demais funções financeiras. Além disso, nesse momento, a contabilidade financeira conquistou bastante espaço no âmbito corporativo, sobretudo pela necessidade de padronização das demonstrações com vistas a atender às demandas informativas do mercado de capitais.

Em 1931, o papel do *controller* foi ampliado com a criação do *Controller Institute of America*, hoje conhecido por *Financial Executives Institute*, associação americana de tesoureiros e *controllers* de empresas. Tung (1980, p. 84-85) listou as funções básicas do *controller* conforme o Estatuto dos *Controllers* Norte-americanos:

1. implantação e supervisão do plano contábil da empresa.
2. preparação e interpretação dos relatórios financeiros da empresa.
3. verificação contínua das contas e dos registros, em todos os setores da empresa.
4. compilação dos custos da produção.

5. compilação dos custos da distribuição.
6. realização e custeio das contagens físicas dos estoques.
7. preparação, apresentação e supervisão dos assuntos referentes a impostos.
8. preparação e interpretação das estatísticas e relatórios para a decisão administrativa.
9. preparação do orçamento global da empresa.
10. manutenção do seguro de todos os bens da empresa.
11. fixação de normas-padrão relativas à contabilidade e aos processos e sistemas de trabalho da empresa.
12. supervisão dos planos de aquisição de ativo fixo.
13. aplicação de todas as decisões financeiras tomadas pela administração, uma vez de acordo com as normas vigentes.
14. manutenção de todos os contratos celebrados pela empresa com terceiros.
15. aprovação do pagamento e assinatura dos cheques, notas promissórias, etc., de comum acordo com o Tesoureiro.
16. aplicação dos regulamentos da empresa no tocante a assuntos relativos a cauções e ações emitidas pela empresa.
17. preparação e/ou aprovação dos regulamentos internos que visem ao cumprimento dos regulamentos governamentais.

Percebe-se nas funções mencionadas uma atuação ainda ativa do *controller* nas funções ditas financeiras, conforme Horngren (1985, p. 11) tendo em vista o ténue limite entre a atuação do *controller* e do tesoureiro, o *Financial Executives Institute* faz a seguinte distinção:

<b>Controladoria</b>	<b>Tesouraria</b>
Planejamento para o controle	Obtenção de capital
Relatórios e interpretação	Relações com os investidores
Avaliação e assessoramento	Financiamento a curto prazo
Administração tributária	Relações com bancos e custódia
Relatórios para o Governo	Créditos e cobranças
Proteção de ativos	Investimentos
Avaliação econômica	Seguros

Quadro 3: Distinção entre Controladoria e Tesouraria  
 Fonte: Adaptado de Horngren (1985, p. 11)

A proximidade da área financeira e da Controladoria é mais percebida em empresas de menor porte, na medida em que a complexidade dessas empresas evolui, ocorre um processo natural de especialização de atividades, dessa forma, existe uma tendência natural de separação entre essas funções (OLIVEIRA, 2002).

Willson e Colford (1991, p. 19) esclarecem que a função Controladoria (como assim a denominam) vem se desenvolvendo ao longo dos anos. Destacam também, que, de uma forma geral, as responsabilidades funcionais básicas da Controladoria podem ser categorizadas da seguinte forma:

Responsabilidades Funcionais	Descrição
Planejamento	Estabelecer e manter um plano integrado de operações consistente com os objetivos da organização, acompanhando e informando a todos os níveis de gerência através de processos definidos e sistemas adequados de monitoramento.
Controle	Desenvolver e revisar padrões de medição de performance para guiar e assistir os membros da gerência dos efetivos resultados alcançados e seu nível de conformidade com os resultados esperados.
Fornecimento de informações	Preparar, analisar e interpretar resultados financeiros para serem utilizados como subsídio na tomada de decisões e avaliação da consonância com os objetivos da organização; preparar e arquivar relatórios exigidos pelo Governo, parceiros, acionistas, instituições financeiras, clientes e público em geral.
Contabilidade	Projetar, estabelecer e manter sistemas de contabilidade geral e de custos, registrando todas as transações financeiras da organização nos livros contábeis de acordo com os princípios aceitos e adequados controles internos.
Outras responsabilidades	Gerenciar e supervisionar funções junto às esferas federal, estadual, municipal e internacional, bem como representar junto às suas respectivas autoridades; manter relacionamentos apropriados com auditores internos e externos; gerenciar programas de seguro e provisões; desenvolver e manter os sistemas adequados; gerência dos trabalhos administrativos da sua área, entre outras funções desse gênero.

Quadro 4: Responsabilidades funcionais da Controladoria

Fonte: Adaptado de Willson e Colford (1991, p. 19)

Willson e Colford (1991, p. 18-19) destacam ainda que decorrente da “moderna concepção de Controladoria”, adicionam-se às funções contábeis o planejamento da organização e todo o seu sistema de controle, tanto que chegam a sugerir como melhor titulação para o controller o cargo de “*Manager of Planning and Controls*”.

Beuren e Moura (2000, p. 64) resumizam que “percebe-se que as funções da Controladoria fundamentam-se no tripé planejamento, execução e controle”.

Ao mesmo tempo, Beuren (2002, p. 29) ressalta que embora o *controller* passe a atuar de forma mais ativa dentro do processo decisório da organização, “ele não é dispensado das outras atribuições que lhe dizem respeito, pois é responsável pelos produtos da área contábil e pela eficiência e eficácia dos trabalhos realizados nesse setor.”

Oliveira, Perez Jr. e Silva (2005) fazem uso da mesma expressão utilizada por Willson e Colford (1991) e visualizam “a moderna Controladoria” em dois grandes segmentos:

- a. Contábil e fiscal: compreendendo as funções e atividades da contabilidade tradicional;
- b. Planejamento e controle: caracterizando o aspecto moderno das funções e atividades da Controladoria.

Martin (2002, p.7) também se utiliza da expressão “moderna Controladoria”, e explica seu alcance a partir da profunda transformação da Contabilidade Gerencial que se faz “[...] integrando ao seu modelo explicativo básico, que é de natureza contábil, a identificação e a avaliação de variáveis, que têm elevado impacto sobre os resultados das empresas [...]”.

Cabe destacar o cuidado estabelecido na maior parte da literatura, no sentido da Controladoria vir a acrescentar atividades/funções à Contabilidade, e não eliminá-la ou dar cabo de um novo ramo de conhecimento, como defendido por Catelli (1999), Mosimann e Fisch (1999), Almeida, Parisi e Pereira (1999), Garcia (2003) e Teixeira (2003). Percebe-se, portanto o quanto a Controladoria ou se apresenta como a proposta de uma contabilidade evoluída, ou, ao menos, o quanto é estreita a relação que mantém com esta.

De fato, é grande a variedade de atribuições mencionadas como sendo de responsabilidade da Controladoria. Cabe destacar, diante disso, que conforme exposto por Oliveira (2002), as funções da Controladoria variam muito de empresa para empresa em decorrência de fatores como:

- porte das empresas;
- diversificação de suas atividades;
- centralização ou descentralização da administração;
- quantidade de fábricas e filiais, etc.

Kanitz (1976) corrobora com o entendimento da relação de causalidade entre estrutura organizacional e funções da Controladoria e adiciona aos fatores acima, a própria filosofia que orienta os dirigentes da organização.

Relativo ao porte das empresas, Oliveira (2002) destaca que em empresas de menor porte, o responsável pela execução das atribuições elencadas, costumeiramente responde, também, por outras áreas além da Controladoria, como a informática, finanças, departamento pessoal e pode mesmo vir a ser conhecido por outros títulos, que não o de *controller*, como o de gerente administrativo-financeiro.

Além disso, em virtude da posição de privilégio da Controladoria no que diz respeito à posse e forma de divulgação da informação, recurso valioso na atualidade, observa-se vários autores defendendo a Controladoria como a mais apta para a realização de funções que extrapolam o contexto, até então, mencionado. Como exemplos, têm-se: Borinelli (2006) a colocando como a mais apta para a elaboração do Planejamento Estratégico; Antunes (2006) como o órgão capaz de mensurar o retorno sobre os investimentos em Capital Intelectual; Martin, Santos e Dias Filho (2004) como órgão que deveria ser independente da gestão e, portanto, passível de ser assessor do Conselho de Administração, no monitoramento dos controles internos necessários para a eficácia do processo de Governança Corporativa.

Portanto, as funções atribuídas à Controladoria divergem de empresa para empresa de acordo com a estrutura organizacional vigente.

Ainda acerca da influência sofrida pelo organograma da empresa é bastante discutido se a Controladoria é um órgão de linha ou de *staff*.

Mosimann e Fisch (1999) mencionam que vários autores consideram a Controladoria como órgão de *staff*, já que cada área possui um gestor responsável por seus resultados, nesse caso a Controladoria prestaria assessoria a essas áreas. No entanto, Catelli (1999) entende que o *controller* se encontra no mesmo nível dos demais gestores e, além disso, toma decisões quanto à aceitação dos planos, desta feita, ocupa um cargo na estrutura de linha, embora também desempenhe funções de assessoria para as demais áreas.

Perez Jr., Pestana e Franco (1995) atribuem que a questão de ser a Controladoria um órgão de linha ou de *staff* chega mesmo a ser indutora das funções atribuídas a este órgão; nesse sentido expõem dois enfoques distintos:

- a. O primeiro enfoque assemelhar-se-ia às responsabilidades de um gerente de contabilidade, situado na estrutura organizacional como um órgão de linha, normalmente vinculado ao executivo financeiro da empresa e focado na geração de informações dentro dos diversos setores a ele subordinados.
- b. No segundo enfoque, atribuído pelos autores (1995, p. 36) como “mais correto, envolve a compilação, síntese e análise das informações geradas e não a responsabilidade por sua elaboração”. Nesse sentido, atuaria como um órgão de *staff* munindo a alta administração de informações necessárias à tomada de decisão e passaria a influenciar ativamente o processo decisório dentro da empresa.

Pode-se concluir, então, que o advento da Controladoria se dá em um contexto de necessidade de reconquista de espaço por parte da contabilidade gerencial, ou seja, como resposta à estagnação e limitações a que esteve sujeita, trazendo como desafio prover informações quantificadas, oportunas, precisas, consistentes e relevantes como apoio à tomada de decisão.

Desta feita, a promoção da contabilidade à condição de Controladoria ou mesmo as atribuições a serem assumidas para legitimação de um órgão dessa natureza, transcende a condição de auxiliar a gestão a partir do fornecimento de informações: traz consigo a proposta inerente do desafio da continuidade da própria organização e cumprimento de sua missão. Tendo mesmo sua existência justificada, em virtude da possibilidade da visão do todo e do contato com este universo, tornando-se, assim, capacitada a avaliar a convergência ou não dos objetivos das áreas locais com os objetivos da organização em busca da otimização do resultado econômico, ou em outras palavras, em busca do ótimo global em detrimento dos ótimos locais.

O capítulo seguinte tratará do processo de gestão a que as empresas estão submetidas e a atuação da Controladoria diante desse processo.

### 3 PROCESSO DE GESTÃO

#### 3.1. Gestão e Modelo de Gestão

Mosimann e Fisch (1999, p. 29) inspirados nos conceitos de Nakagawa e Catelli, entendem o modelo de gestão como sendo:

[...] a representação **abstrata**, por meio de idéias, valores e crenças, expressas ou não por meio de normas e regras que orientam o processo administrativo da empresa. O modelo de gestão envolve: objetivos, princípios organizacionais, princípios de delegação de poder e princípios de avaliação de desempenho.(grifo do autor)

O aspecto abstrato do modelo de gestão decorrente da natureza de seus próprios componentes, o faz existir na organização, formal ou informalmente.

Guerreiro (1989) declara que o modelo de gestão está implícito ou explícito no comportamento de seus membros, em suas crenças individuais, nas decisões que tomam e na forma como planejam e executam suas atividades, bem como no tipo de domínio que exercem sobre seus resultados.

Figueiredo e Caggiano (1997, p. 30) complementam ao colocarem que modelo de gestão é

[...] um conjunto de princípios e definições que decorrem de crenças específicas e traduzem o conjunto de idéias, crenças e valores dos principais executivos [...]; é, em síntese, um grande modelo de controle, pois nele são definidas as diretrizes de como os gestores vão ser avaliados, e os princípios de como a empresa vai ser administrada.

Reginato e Nascimento (2007) sintetizam que toda a metodologia de administração da organização encontra-se delineada no modelo de gestão, com o propósito de levá-la aos resultados econômicos que satisfaçam aos interesses dos donos e dos demais interessados.

Para Almeida, Parisi e Pereira (1999), a gestão empresarial pode ser segmentada em três aspectos interdependentes entre si, a saber:

- Gestão operacional: voltada para a execução dos trabalhos, o “como fazer”;

- Gestão financeira: relacionada às questões de caixa e liquidez da empresa;
- Gestão econômica: que consolida as demais. Todas as áreas da empresa executam sua gestão empresarial, cujas atividades deveriam estar voltadas para o resultado econômico da empresa.

Os conceitos relativos à gestão econômica trazem como pano de fundo a otimização do resultado econômico, da busca pelo ótimo global em detrimento ao ótimo local. Como já exposto, a eficácia da Controladoria se consubstancia a partir desse processo de otimização, explica-se, portanto, o porquê de Mosimann e Fisch (1999), Almeida, Parisi e Pereira (1999), Farias (1998), Catelli (1999), dentre outros, colocarem a gestão econômica como o objeto de estudo da Controladoria e a categorizarem como ciência.

A utilização do modelo de gestão pela Controladoria se dá de forma tal que, Perez Jr., Pestana e Franco (1995) chegam mesmo a colocar que para facilitar o entendimento dos processos de planejamento e controle de gestão, a Controladoria desenvolveu a visão do modelo de gestão. E que, este, por sua vez, deve identificar a razão de ser da organização e contribuir para a eficiência e eficácia das suas atividades, assegurando sua continuidade e cumprimento de sua missão.

Santos e Schmidt (2006) colocam que para uma eficaz atuação da Controladoria, faz-se mister o profundo conhecimento do negócio, da real missão da entidade e de sua visão de futuro, e como *inputs* do modelo de gestão, destacam as crenças e valores dos controladores da organização que se configuram como vetores geradores de sua missão. O modelo de gestão, ainda segundo Santos e Schmidt (2006, p. 34-39), seria consubstanciado no processo de decisão dos gestores e se dividiria em três outros sub-modelos:

- Modelo de decisão: o primeiro a ser definido onde se deverá conhecer a forma como os gestores tomam decisão. A partir dessa compreensão serão customizados os sistemas de apoio informacional para gestão. Padoveze (2005) esclarece que o modelo de decisão a ser desenvolvido deve estar de acordo com a necessidade do tomador de decisão, de tal sorte que, deve ser partícipe de seu processo lógico e específico para cada problema a ser resolvido.
- Modelo de mensuração: grande dificuldade enfrentada pela maioria das entidades, a correta mensuração de suas informações. Nesse processo devem ser consideradas e entendidas as características dos gestores, buscando-se a

melhor adequação às suas necessidades informacionais. Padoveze (2005) complementa que o modelo de mensuração deve estar em consonância com o modelo de decisão e que é o principal elemento que fundamenta a decisão tomada a partir da avaliação das diversas alternativas. Entende também que este modelo, bem como o a seguir, na verdade, são incorporados pelo modelo de decisão.

- Modelo de informação: uma vez conhecidas as necessidades dos gestores, esse modelo será responsável pela geração das informações mensuradas corretamente para apoio às decisões necessárias ao atingimento da missão da organização.

### **3.2. Processo de gestão: o tripé planejamento, execução e controle**

Kreisig *et al* (2006, p. 4) estabelecem que o processo de gestão

[...] pode ser visto como um método ou como uma forma de se realizar, harmonicamente, ações conjuntas para se atingir a um fim organizacional desejado. Este deve ser suportado por definições, mesmo que sejam informais, a todos os indivíduos responsáveis pela gestão da organização, de forma a promover a necessária sinergia para se atingir os objetivos.

De acordo com Guerreiro (1989), o processo de gestão deve compreender um conjunto básico de definições que orientam a organização no sentido do cumprimento de sua missão, com prospecções, mensurações, execuções e controles. Portanto, o processo de gestão constitui-se de um conjunto de mecanismos que objetivam orientar a empresa para o alcance de seus objetivos.

Collato, Reginato e Nascimento (2006, p. 4), acerca do impacto do processo de gestão na organização, ressaltam que

A compreensão do processo de gestão permite à administração da organização estruturar suas fases de tomada de decisão de forma conveniente para a manutenção da estabilidade da empresa no mercado em que atua, pois, tal processo contempla o constante monitoramento do comportamento das variáveis ambientais.

Destaca-se, no processo de gestão, a necessidade perene do constante monitoramento das variáveis externas e internas, implicando dizer, segundo Kreisig *et al* (2006, p. 2) que

O processo de gestão pode representar uma vantagem competitiva da empresa em relação a seus concorrentes. Uma gestão eficaz, preparada para reagir às turbulências ambientais de forma apropriada e oportuna, pode significar para a organização o diferencial entre manter-se ativa, organizada e lucrativa, ou apática, deficitária e, por isso, sujeita à descontinuidade.

Beuren (1998) sumariza ao colocar como um processo que visa garantir que as decisões dos gestores contribuam para otimizar o desempenho da organização. Entende-se, portanto, que o processo de gestão corresponde ao processo decisório nas organizações.

Tal processo decisório ocorre tanto de forma local, em cada área especificamente, como em um âmbito global, no entanto, o processo decisório de cada área deve estar integrado ao da empresa como um todo.

Reginato e Nascimento (2006, p. 71) retratam como “dimensão de controle de gestão”

[...] a instância em que são tomadas as decisões que se traduzem nos resultados esperados pelos líderes da organização e compreende todo o processo de gestão, em sua forma conhecida. [...] Nela, pode-se contemplar as fases de planejamento, execução e controle.

De forma simplificada, pode-se dizer que o processo de gestão, em sua dimensão de controle, é compreendido pelo tripé: planejamento, execução e controle.

Quanto à classificação das fases do processo decisório, os autores são bem convergentes, as divergências literárias dizem respeito sobretudo à questão das subclassificações, sobretudo na fase do planejamento, ainda assim, por vezes, no que tange apenas a porção semântica dos termos utilizados. Isso pode ser identificado observando-se o Quadro 5:

<b>Etapas do Processo de Gestão</b>	<b>Guerreiro (1989); Almeida, Parisi e Pereira (1999); Catelli (1999)</b>	<b>Figueiredo e Caggiano (1997)</b>	<b>Mosimann e Fisch (1999)</b>	<b>Padoveze (2005)</b>	<b>Santos e Schmidt (2006)</b>
<b>Planejamento</b>					
Estratégico	X	X	X	X	X
Tático			X		
Operacional	X		X	X	X
Programação				X	
Financeiro					X
Programa		X			
Orçamentário		X			
<b>Execução</b>					
Execução	X	X	X	X	X
Ação					X
<b>Controle</b>					
Controle	X	X	X	X	X

Quadro 5: Etapas do Processo de Gestão  
 Fonte: Elaborado pela autora

### 3.2.1. Planejamento

Para Figueiredo e Caggiano (1997) o planejamento é a mais básica das funções gerenciais, e uma das mais importantes, chegando a afirmarem que o sucesso de todas as operações está condicionado à habilidade na construção dessa etapa do processo decisório.

Percebem cinco estágios na formação do planejamento:

- Estabelecimento dos objetivos da organização;
- Avaliação do cenário onde se está atuando;
- Avaliação dos recursos existentes;
- Determinação da estratégia para alcançar os objetivos almejados;
- Delineamento de um programa de ação.

Borinelli (2006, p. 146) entende planejamento como sendo

[...] um exercício organizacional que envolve a análise, avaliação e escolha de alternativas de ações futuras da entidade, organizadas na forma de planos, para o alcance de um estudo futuro objetivado, baseada naquilo que aconteceu no passado com a entidade e seu ambiente, no que está acontecendo e nos cenários possíveis de acontecerem. Ou seja, é uma forma de se controlar o amanhã, de se decidir hoje o que se fará amanhã.

Como pode ser observado no Quadro 5, quanto à primeira etapa do processo de gestão, os autores são unânimes ao mencionarem o planejamento estratégico, que implementa a estratégia empresarial e tem como finalidade estabelecer os caminhos a serem percorridos para se alcançar o ponto desejado, ou seja, a passagem do “onde estamos” para o “onde queremos ir”.

Garcia (2003, p. 89) esclarece que no “processo de planejamento estratégico são traçadas as diretrizes para o cumprimento da missão da empresa.”

Ansoff (1990) considera o planejamento estratégico como um processo de análise sistemática do ambiente, onde devem ser observadas as oportunidades e ameaças do ambiente externo e pontos fortes e fracos decorrentes do ambiente interno, de forma a estabelecer objetivos, estratégias e ações que aumentam a competitividade da organização.

Para tanto, faz-se necessário um processo de conscientização, a partir de uma profunda reflexão, acerca dos pontos fortes e fracos da organização, bem como estar atento ao ambiente externo, visto a empresa se tratar de um sistema aberto que interage também com o meio em um processo de troca dinâmico e constante.

Kreisig *et al* (2006, p. 6) resumizam que “orientando todo o processo de gestão, o planejamento estratégico tem como objetivo assegurar o cumprimento da missão da organização e, conseqüentemente, sua continuidade”.

Mintzberg (2003) afirma, no entanto, que o planejamento estratégico não deve ser visto como uma ferramenta que resolverá todos os problemas da empresa, e destaca a importância da capacidade de mudança da organização. Ressalta também, que entender e absorver as estratégias, não é suficiente, faz-se necessário comprometimento, e isso está relacionado com a cultura vigente da organização, seus valores e crenças.

Peleias (2002) complementa alertando que na elaboração do Planejamento Estratégico todos os setores participantes devem falar a mesma linguagem, além de se disciplinar a ação das áreas responsáveis pela importante função de definir o rumo que a empresa deve seguir.

O Planejamento Tático é pouco abordado na literatura da área, como justificativa, Mosimann e Fisch (1999) explicam que se trata do planejamento estratégico de cada área, chegando a se confundir com o da empresa como um todo, tratando cada área como uma empresa em específico e entendendo o cenário ambiental como sendo a própria organização.

Borinelli (2006, p. 146) complementa, ao retratar o planejamento tático e o operacional como de perspectivas de mais curto prazo, um ano, na maioria das vezes e referindo-os

[...] aos planos de cada uma das áreas e funções da organização. Uma vez que se respondeu, no planejamento estratégico, a questão “onde a organização quer estar daqui a cinco anos?”, por exemplo, busca-se nessa fase, estabelecer o que cada unidade ou função organizacional fará para ajudar a entidade a chegar onde quer chegar, estabelecendo-se as ações e a estrutura de recursos necessárias para se alcançar os objetivos estratégicos.

Frezatti, Guerreiro, Aguiar e Gouvêa (2005, p. 4) chamam atenção para o fato de que, a conexão entre o curto e o longo prazo, associando-se as questões estratégicas às táticas é fundamental para o sucesso do processo de planejamento como um todo, devendo gerar a ligação entre planos estratégicos, programas de médio prazo, orçamentos de curto prazo e planos operacionais.

Como produto do planejamento estratégico é elaborado um plano estratégico onde estão contidas as diretrizes da organização, com base neste, na fase de planejamento operacional, mencionada como uma fase do planejamento em todas as obras pesquisadas, é construído o plano operacional que, segundo Reginato e Nascimento (2007, p. 71) “pode ser considerado como a tradução e a quantificação daquilo que foi definido no planejamento estratégico, detalhando-se as ações e os resultados esperados”.

O plano aprovado, ou seja, aquele apontado como o que mais contribuirá para a eficácia da empresa é detalhado e processado no sistema de informações, contendo as políticas e objetivos operacionais, as ações a serem executadas e os procedimentos a serem realizados. De posse de uma política clara e pré-definida é possível estabelecer-se os planos

para todas as áreas de responsabilidade, compatibilizando as metas operacionais no sentido do cumprimento da missão da entidade.

Padoveze (2005) chega a mencionar uma fase chamada “Programação” decorrente da percepção de que o planejamento operacional teria a finalidade de otimização do resultado no médio prazo, para então, na fase de programação, ocorrer o replanejamento no curto prazo, adequando-se às expectativas, frente às oscilações nos ambientes externo e interno. A fase de programação é categorizada como sendo uma etapa adicional do planejamento operacional, que finaliza o planejamento das operações.

Santos e Schmidt (2006) compartilham do mesmo entendimento, embora acreditando que o planejamento operacional otimizaria o desempenho não apenas no médio, mas também no longo prazo e denominam a fase intitulada por Padoveze (2005) como “Programação”, de “Planejamento Financeiro”.

Figueiredo e Caggiano (1997) classificam o planejamento em estratégico, programa e orçamentário, de tal sorte, que considera o chamado Planejamento Programa como o desenvolvimento de planos para os dispêndios de capital necessários aos objetivos de longo prazo. O Planejamento Orçamentário seria aquele com finalidade de curto prazo, ou seja, que converte o plano de longo prazo às necessidades presentes e de futuro imediato, com base, normalmente, de um ano.

Mosimann e Fisch (1999) corroboram afirmando que o mencionado produto final do planejamento operacional, após quantificado, física e monetariamente, passa a ser chamado de plano orçamentário, ou simplesmente, orçamento. É o orçamento que implementará o input na etapa seguinte do processo decisório: a fase de execução.

### 3.2.2. Execução

Após a elaboração e aprovação do planejamento estratégico e a sua conversão nos planejamentos tático e operacional, inicia-se a fase de execução dos planos. Segundo Tavares

(2000, p. 384), “antes da execução, o orçamento deve ser avaliado, revisto e obter a aprovação e o comprometimento dos níveis diretivos da organização”.

Conforme expõe Kreisig (2006, p.6)

É uma fase que poderá tornar-se tão ou mais difícil que as fases anteriores, dado o conjunto de valores e crenças que a determinam. É nela que o gestor mostra sua liderança e capacidade gerencial, já que é necessário convencer, motivar e conduzir aos objetivos estabelecidos.

Segundo Giongo e Bianchi (2005) na fase de execução ocorre a efetivação do planejamento realizado, ou seja, a realização das ações que devem conduzir para o atingimento dos objetivos traçados. Onde as coisas acontecem e de onde os resultados decorrem. Essas ações devem estar em consonância com o anteriormente planejado.

Mosimann e Fisch (1999) chamam atenção para o fato de ser esta a fase da gestão operacional por excelência, atenta a cada fase do processo de gestão de cada área da empresa e da empresa como um todo.

De acordo com Beuren (2002, p. 19), a execução “Compreende a fase em que os planos são implementados, as ações se concretizam e as transações ocorrem”. Logo mais, complementa que “[...] é nessa fase que os recursos são consumidos e os produtos gerados[...]”.

Catelli *et al.* (1999) corroboram com esse conceito e acrescentam que:

Nessa etapa, o *papel* da execução é cumprir os objetivos estabelecidos no planejamento operacional de curto prazo, de forma a otimizar cada negócio/evento. O *produto* obtido é materializado por meio das transações realizadas. Para tanto, o *processo* utilizado consiste em identificar as alternativas de execução para o cumprimento das metas, da escolha das melhores alternativas e implementação das ações. São *pré-requisitos*: plano operacional de curto prazo aprovado e sistemas de apoio à execução das operações. (grifos do autor)

Nesse sentido, Giongo e Bianchi (2005, p. 7) complementam que

Esta fase corresponde a um processo contínuo no qual os gestores são responsáveis pela tomada de uma série de decisões a fim de que as realizações ocorram da maneira esperada; porém demandam informações adequadas. A controladoria, por sua vez, é responsável pela geração dessas informações, subsidiando, dessa forma, os gestores.

Mais que isso, em sendo a fase onde os recursos são utilizados, Martin (2002), partindo da premissa de que os recursos constituem a base da competitividade das organizações, foca o papel da Controladoria na busca por quais dentre os recursos empregados são os que efetivamente conferem vantagem competitiva à empresa. Portanto, estaria a Controladoria atuando, lado a lado, aos gestores, buscando alternativas que trouxessem maximização dos resultados alcançados.

Dessa forma, durante a fase de execução deverão ser armazenados os dados e informações relativas ao desempenho realizado para posterior comparação com o planejado e confecção de relatórios gerenciais com vistas ao apoio à tomada de decisão. Martin (2002, p. 18) coloca que a Controladoria deve “incorporar em sua representação da realidade um modelo que indique em detalhe, qualitativa e quantitativamente, a forma pela qual os recursos são efetivamente empregados”.

Portanto, na execução, fase da materialização do planejamento, quando as estratégias devem se transformar em ações e conseqüentes realizações, deve a Controladoria atuar, conforme exposto por Giongo e Bianchi (2005, p. 8) exercendo “um monitoramento, não no sentido de controlar os resultados atingidos, mas, sim, de prestar informações durante a execução do planejamento operacional, o que ocorre antes das realizações acontecerem”.

### 3.2.3. Controle

Peleias (2002, p. 26) entende que

O controle é a etapa do processo de gestão, contínua e recorrente, que avalia o grau de aderência entre os planos e sua execução; analisa os desvios ocorridos, procurando identificar suas causas, sejam elas internas ou externas; direciona as ações corretivas, observando a ocorrência de variáveis no cenário futuro, visando alcançar os objetivos propostos.

Guerreiro (1989, p. 262-263) pronuncia-se a respeito da fase de controle, fazendo menção a questões sobre desempenho, revisão de planos e delegação:

O controle é indispensável para a realização das metas e concretização da eficiência, e corresponde às ações gerenciais que objetivam a correção de desempenhos, ou a revisão dos planos.

A existência do controle é fundamental não só para a garantia da execução dos planos, como também, para a avaliação dos desempenhos gerenciais em face das funções, responsabilidades e autoridade que lhes foi delegada.

Mosimann e Fisch (1999) classificam as formas de controle em:

- Pré-controle: controle que ocorre antecedente a ocorrência dos eventos que se deseja controlar. Como exemplos de pré-controles pode-se destacar o próprio modelo de gestão, os planos estratégicos e operacionais, sobretudo os de cunho orçamentário;
- Controle concomitante: atividades de controle efetuadas ao mesmo tempo da ocorrência dos eventos que se deseja controlar. Permite, portanto, o ajuste no desempenho ainda durante o andamento das ações;
- Pós-controle: atividades de controle e avaliação realizadas após a ocorrência dos eventos a serem controlados. Nesses casos, não mais são possíveis ações corretivas relativas ao desempenho realizado, mas ajustes no sentido da melhoria contínua em busca de melhores desempenhos para as áreas e, conseqüentemente, para a empresa.

Portanto, a fase de controle permeia todo o processo decisório, antes do evento acontecer, durante e após sua realização. Possibilita o acompanhamento do resultado e a sua comparação com o previsto, subsidiando o processo de avaliação da empresa e de seus gestores.

O orçamento, mencionado como instrumento de pré-controle, constitui-se de importante ferramenta orientadora das áreas rumo à situação almejada, funcionando como indicador de eficácia do desempenho das áreas e da organização. No entanto, como todo instrumento gerencial, apresenta suas limitações que podem ser minimizadas à medida da conscientização de suas próprias deficiências.

Outro aspecto importante da função de controle, que merece ser destacado, é seu caráter de *feedback*, ou seja, retro-alimentação do sistema na busca pelos objetivos desejados pela organização. Nesse sentido, Borinelli (2006, p.160) entende que:

[...] como o processo de planejamento é, via de regra, sistemático, sua realimentação com informações sobre aquilo que vem acontecendo durante a implementação dos planos é fundamental para que se possa revisá-lo e melhorá-lo.

Giongo e Bianchi (2005, p. 7) vêm a esse encontro ao colocarem que o processo de controle e respectivo *feedback* do planejamento

[...] permitem verificar se todas as áreas da organização estão desempenhando suas atividades de maneira correta, ou, mesmo, se os resultados alcançados correspondem às expectativas contidas no planejamento. Os resultados atingidos são comparados aos orçados, indicando a possibilidade de se apontar os desajustes ocorridos durante o processo a fim de se solucioná-los.

Figueiredo e Caggiano (1997) entendem que o processo de *feedback* possibilita ao gestor determinar o progresso atingido quando comparado ao planejado, além de reverem esses objetivos de acordo com as novas circunstâncias percebidas, mas não previstas inicialmente. Dessa forma, ocorrendo mudanças no cenário econômico, a eficiência das operações da empresa “dependerá da sensibilidade de reação a essas mudanças e da avaliação do seu impacto nos objetivos planejados anteriormente” (GIONGO; BIANCHI, 2005, p. 8).

### **3.3. Atuação da Controladoria no Processo de Gestão**

Shank e Govindarajan (1997, p. 5) ao mencionarem que “[...] a contabilidade existe na administração principalmente para facilitar o desenvolvimento e a implementação da estratégia empresarial”, reforçam o papel da Controladoria dentro do processo de gestão, ficando ainda mais claro ao considerarem que a administração é um processo cíclico que envolve quatro fases:

- Formular estratégias
- Comunicar essas estratégias por toda a organização
- Desenvolver táticas para implementação das estratégias

- Desenvolver e implementar controles para monitorar as etapas da implementação e a avaliação do alcance das metas estratégicas

Percebe-se, portanto, a atuação da Controladoria em todas essas fases.

Como destacam Shank e Govindarajan (1997), na formulação das estratégias, atua no provimento de informações e identificação das estratégias financeiramente executáveis. Na fase de comunicação das estratégias, as informações contidas nos relatórios representam uma importante ferramenta de divulgação. No desenvolvimento das táticas, auxilia na identificação de que programa poderá ser mais eficaz e no controle, propriamente dito, assume importante papel no monitoramento dos desempenhos.

A missão da Controladoria, como já abordado, é assegurar a otimização do resultado econômico da empresa, atuando de forma a potencializar a sinergia entre as áreas com vistas ao cumprimento da missão da própria entidade, ou seja, coordenar o processo de forma tal a fazer com que o todo seja maior que a soma das partes.

Para cumprimento dessa missão faz-se imperioso que a Controladoria participe ativamente do processo de gestão da organização, para que seja possível o efetivo controle sobre a gestão econômica de cada área e da empresa como um todo.

Como instrumentos de suporte para a coordenação do processo de gestão, de uma forma geral, a Controladoria conta com o próprio modelo de gestão e o sistema de informações que deve ser colocado sob sua gerência.

Reginato e Nascimento (2007, p. 71) expõem que a dimensão de planejamento, execução e controle, depende de uma outra que lhe garanta o suprimento de informações fundamentais ao acompanhamento e monitoramento do desempenho dos gestores, e, conseqüentemente, da empresa, “que é a dimensão de controle de dados e informações”. Tal dimensão compreende o sistema de informações da empresa.

Nesse sentido, Catelli (1999) expõe que o monitoramento do processo de gestão realizado pela Controladoria, se apóia nos sistemas de informações gerenciais, os quais permitem à Controladoria atuar no sentido de monitorar a execução do planejamento e de permitir *feedback* sobre seus resultados aos interessados nesse processo.

Complementa Guerreiro (1989) ao esclarecer que o sistema de informações deve dar o devido suporte às fases do processo de gestão, bem como assegurar a integração entre essas fases. Destaca que as etapas do processo de gestão são dependentes entre si, sobretudo, planejamento e controle, e que a amarração entre planejamento, execução e controle se dá através da informação.

Beuren e Moura (2000) advertem, no entanto, para o fato de ser o gerenciamento do sistema de informações, atribuição da Controladoria não substituto de uma administração eficaz ou salvação de uma gestão ineficiente. À Controladoria cabe o suporte informacional em todas as fases do processo de gestão, embora não possa se esquivar do poder de influência que, naturalmente, passa a exercer na tomada de decisões.

Sendo administradora do sistema de informações econômico-financeiras tem de estar capacitada para avaliação do impacto econômico dos eventos no resultado da empresa. Como suporte ao planejamento estratégico deve estar atenta no sentido da identificação do impacto dos eventos sob a influência de seus pontos fortes e fracos, e, ter sensores para captar do ambiente externo informações necessárias a identificação das oportunidades e ameaças do mercado.

Os autores da área são unânimes quanto à utilização do sistema de informações como instrumento da Controladoria e ferramenta de monitoramento de todo o processo de gestão. No entanto, isso não pode ser confirmado quanto ao posicionamento da Controladoria no decorrer do referido processo, como assegura Borinelli (2006), a literatura da área também não é homogênea ao apresentar quais as verdadeiras funções de Controladoria no processo de gestão.

Carvalho (1995, p.28), também vem a esse encontro ao colocar que:

Ainda no âmbito das atribuições, a frequência referência ao envolvimento da Controladoria com o processo de planejamento e controle não é clara. Enquanto alguns a consideram apenas um órgão de assessoria ou aconselhamento, outros advogam uma postura de participação em pé de igualdade com os demais gestores, tomando decisões dentro desse processo. Num outro extremo, há aqueles que imaginam ser a Controladoria o órgão responsável pela definição dos planos necessários a atingir os objetivos da organização e pelo rígido e completo controle de seu cumprimento, cabendo aos demais gestores apenas a execução.

Defende Carvalho (1995), acerca da participação da Controladoria no processo de gestão, que a Controladoria, enquanto órgão interno, é vista como participante e não como

responsável pela realização do planejamento e seu controle. Explica que, em sendo fases do processo de gestão, são inerentes a todos os gestores da organização, e que a eficácia do processo depende do envolvimento e compromisso de todos, não se podendo confiar a apenas um deles, o *controller*, a capacidade de planejar e controlar todas as atividades no nível de detalhe que se fizer necessário.

De forma conclusiva, Borinelli (2006, p. 142) entende que é função da Controladoria dar apoio ao suporte de gestão, tendo em vista as atividades realizadas de provimento de informações de cunho operacional e estratégico. Sobretudo, posiciona-se afirmando que “tal função não pode se limitar a assessorar a tomada de decisão. Ela deve ir além.” Em outras palavras, a Controladoria seria parte integrante do processo decisório, junto com as demais funções organizacionais, assumindo, portanto, função de linha, não apenas de *staff*, no processo.

### 3.3.1. Controladoria no Planejamento

O planejamento deve ser realizado do global para o local, de forma que as áreas devam se planejar tomando como base onde a empresa quer chegar.

Partindo da acepção, comumente utilizada, da classificação do planejamento em estratégico, tático e operacional, discorrer-se-á acerca do papel da Controladoria em cada uma dessas fases do processo de planejamento.

Conforme mencionado, os autores se posicionam de formas variadas no que diz respeito às funções da Controladoria no processo de gestão; na fase de planejamento, isso não é uma exceção.

De uma forma geral, tem-se a Controladoria: como partícipe da tomada de decisões no processo de planejamento, defendido por Mosimann e Fisch (1999), Farias (1998) e Nakagawa (1993); como provedora de suporte informacional, destacado por Farias (1998), Nakagawa (1993), Oliveira, Perez Jr., Silva (2005) e Padoveze (2004); como assessora dos gestores na definição dos planos, como citado por Nakagawa (1993) e Oliveira, Perez Jr.,

Silva (2005); como coordenadora do processo de elaboração, em Mosimann e Fisch (1999) e Padoveze (2004); e como consolidadora dos planos das áreas, como destacado por Farias (1998).

A participação da Controladoria no planejamento estratégico da empresa tem sido extremamente polemizada. Alguns atores chegam a concluir que deva existir uma Controladoria específica para essa atuação, chamada de Controladoria Estratégica, como mencionado por Padoveze (2005).

Martin (2002) enfatiza que a Controladoria tem que ser estratégica e defende que

[...] para atender às necessidades da gestão moderna, a Controladoria precisa ser contínua e intrinsecamente estratégica, o que ela deve realizar sem perder jamais seu caráter de apoio operacional. Para conseguir essa conexão estratégico-operacional é necessária uma postura muito mais profunda, com mudanças inclusive de caráter epistemológico. A primeira, diz respeito à compreensão da própria natureza da empresa e de seus objetivos[...]. A segunda, ao entendimento de que qualquer empresa sempre está imersa num ambiente volátil e competitivo com o qual interage profundamente.

De forma prática, Moura e Beuren (2003) defendem que, com vistas a incrementar a eficiência e eficácia do processo gerencial e proteção dos interesses da empresa, deve o sistema de informações conter dados acerca das ameaças e oportunidades, pontos fortes e pontos fracos e outros conhecimentos que vão além da contabilidade. Informações estas, subsidiadoras do processo de planejamento, caracteristicamente, de planejamento estratégico.

Anthony e Govindarajan (2001, p.388) afirmam que “Em algumas empresas, o plano estratégico é preparado pela Controladoria”. No entanto, acreditam que “o planejamento estratégico exige capacidade de análise e uma visão ampla, que pode não existir no grupo de controladoria”.

Borinelli (2006, p. 150) vem de encontro ao exposto, e considera ser a elaboração do planejamento estratégico, papel da Controladoria, assegurando que o conjunto de funções que desempenha, lhe dá condições para realização de tal atividade. Considera, ainda, que:

[...] o efetivo controle do processo de gestão começa no estabelecimento dos planos estratégicos, o que justifica, uma vez mais, que a coordenação do processo de elaboração desses planos seja uma função da Controladoria.

Santos e Schmidt (2006) alertam que, o nível de participação do *controller* na construção dos planos de ação, indubitavelmente, será resultante, em grande parte, do seu

conhecimento do mercado, produtos e ambiente externo, bem como das influências internas das áreas da organização; e, categorizam o papel do *controller*, na fase de elaboração dos planos, nas seguintes atividades ou habilidades:

- Visão geral: ampliação da percepção com vistas a uma interpretação mais consistente dos cenários apresentados com o resultado econômico desejado pela empresa, não se deixando influenciar unicamente pelos números apresentados e até mesmo permitindo a possibilidade de um modelo de mensuração ter sido construído de forma equivocada, disponibilizando-se à correção para elaboração de um plano mais consistente;
- Missão da entidade: atenção para o propósito maior da empresa, no sentido de estar permanentemente avaliando se os objetivos locais levam àquele;
- Objetivos de longo prazo: todas as projeções de longo prazo devem contar com o apoio direto do *controller* para que variáveis endógenas e exógenas à entidade possam ser avaliadas de forma consistente, partindo-se do pressuposto da primeira condição necessária, a visão geral da organização e do mercado em que está inserida;
- Desenvolvimento de estratégia: nessa fase o papel do *controller* é mais de crítico ou conselheiro e provedor das informações necessárias para subsidiar o processo de definição dos rumos da empresa.

No tocante ao planejamento operacional identifica-se uma maior atuação da Controladoria, chegando mesmo a assumir o papel de administradora do processo. Guerreiro (1999, p.94) registra que a Controladoria “[...] efetua a coordenação do processo de planejamento das diversas áreas e atividades, objetivando o melhor desempenho econômico da empresa como um todo”.

Por coordenar o sistema de informações dispõe dos meios para elaboração dos planos operacionais alternativos, ou seja, da simulação do resultado auferido em cada alternativa apontada. Dessa forma, em conjunto com os gestores, deve selecionar e aprovar os planos operacionais com base, a princípio, em sua exequibilidade e, em seguida, em seu retorno econômico.

Cabe ainda à Controladoria a elaboração do orçamento dos planos operacionais, de forma a tornar possível a comparação entre desejado e realizado, analisando e apontando os desvios para a devida correção por cada área.

Destaca Borinelli (2006), no que se refere aos focos de atuação da Controladoria, que os autores estrangeiros se concentram nas funções de dar suporte, assessorar, consolidar e, no máximo, coordenar o processo de elaboração dos planos, enquanto os autores nacionais vão além, enfatizando a participação da Controladoria tomando parte nas decisões, elaborando o plano e gerenciando o planejamento. Mais uma vez, os pesquisadores brasileiros defendendo uma visão mais participativa da Controladoria dentro do contexto organizacional.

O processo de planejamento da Controladoria envolve tanto sua participação na elaboração do planejamento da organização como para o planejamento de suas próprias atividades. A Controladoria, assim como as demais áreas, deve elaborar dois tipos de planejamento: tático e operacional.

O planejamento tático deve conter as diretrizes estratégicas do órgão Controladoria, que devem estar em sincronia com as diretrizes da organização. No planejamento operacional, Mosimann e Fisch (1999) sugerem as ações de elaboração de políticas alternativas e seleção das definitivas da Controladoria, definição de objetivos e metas; definição dos fundamentos e princípios do sistema de informações.

### 3.3.2. Controladoria na Execução

A participação da Controladoria na fase de execução do processo de gestão é pouco discutida na literatura da área, isto, em virtude de ser um processo realizado de forma mais individualizada, por cada área em específico, procurando fazer acontecer o planejado. Assim, a própria Controladoria entra mais profundamente na execução de suas próprias atribuições enquanto unidade administrativa, como setor atuante e cobrado como qualquer outro.

Merece atenção, a questão do até que ponto deve existir a participação da Controladoria nessa fase do processo de gestão, relativo às demais áreas.

Farias (1998, p. 43) adverte que, “Apesar de participar ativamente de todos os processos gerenciais, o propósito da controladoria não é o de intervir na execução.”

A literatura da área menciona com frequência a analogia de Willson e Colford (1991, p. 5) entre a figura do *controller* e a do navegador:

[...] To extend the maritime figure, the controller is not the commander of the ship – that is the task of the chief executive – but he or she may be likened to the navigator, the one who keeps the charts. The controller must keep the commander informed about how far the company has come, where it is, what speed it is making, resistance encountered, variations from the course, dangerous reefs that lie ahead, and where the charts indicate he should go next to reach the port in safety.

Extrai-se dessa analogia o posicionamento do *controller* como assessor e não como tomador de decisão, bem como seu papel no suporte à gestão de negócios da empresa, de modo a assegurar que esta atinja seus objetivos, cumprindo assim com sua missão.

Como expõe Garcia (2003, p. 74):

[...] a função da Controladoria, em parte, é uma função coordenadora, não substituindo, em nenhum momento, a responsabilidade dos gestores frente aos resultados obtidos, considerando-se as características próprias do gestor.

Nesse sentido, Catelli (1999) expõe que a execução é a fase onde as ações definidas no planejamento operacional são implementadas e os recursos são consumidos. Borinelli (2006, p. 158), de forma complementar, levanta a questão de que os gestores das áreas possuem autonomia para coordenar a aplicação dos recursos investidos em suas áreas de atuação e coordenarem a implementação de seus projetos. Isto posto, coloca que:

[...] tendo em vista a otimização do resultado global, deve ela dar o suporte necessário às demais funções organizacionais para que o que foi estabelecido seja implementado sem, contudo, interferir nas atividades que não fazem parte da sua função.

Por sua vez, Santos e Schmidt (2006, p. 66) destacam que a Controladoria tem:

[...] a responsabilidade de criar os canais adequados de comunicação, para que todos os níveis de administração tenham as informações sobre os planos, utilizando sistemas de informações apropriados e procedimentos adequadamente definidos.

Padoveze (2005) explica que a atuação da Controladoria na fase de execução consiste, basicamente, na construção de modelos de decisão consistentes e coerentes com a visão da empresa, que irão subsidiar os gestores no processo de tomada de decisão.

Dessa forma, nesta fase, a Controladoria exerce um monitoramento prestando informações durante a execução do planejamento operacional, o que ocorre antes das realizações acontecerem.

Collato, Reginato e Nascimento (2006, p. 6) complementam que, uma vez “Identificadas as necessidades de ajustes e ações corretivas, a controladoria orienta os gestores para o eventual realinhamento das áreas com o objetivo organizacional”. Dá-se início, então, à fase de controle do processo de gestão.

### 3.3.3. Controladoria no Controle

Para Santos e Schmidt (2006, p. 67) “a função de controle, dentro do processo decisório, talvez seja a mais crítica para a Controladoria. [...] o *controller* passa a ser o responsável pelo acompanhamento dos planos e avaliação do desempenho da entidade.”

Para Certo e Peter (1993, p. 223), o controle se constitui na última e mais importante etapa do processo de gestão, pois, a partir do levantamento, ações corretivas ou intensificadoras serão executadas com vistas a fazer com que as estratégias sejam implementadas de acordo com o estabelecido nos planos. Tais ações poderão “[...] mudar a forma como a organização funciona, alterar o processo de gestão estratégica, tornar os objetivos e padrões mais desafiadores e alterar o próprio processo de controle”.

Catelli (1999) acrescenta que para a implementação da fase de controle com sucesso, devem-se respeitar quatro etapas: a) prever os resultados das decisões na forma de medidas de desempenho; b) reunir informações sobre o desempenho real; c) comparar o desempenho real com o previsto; d) verificar quando uma decisão foi deficiente, corrigindo o procedimento que a produziu e suas conseqüências.

Giongo e Bianchi (2005, p. 8) complementam a importância de que “todas as etapas anteriores ao controle tenham sido desenvolvidas de maneira a gerar informações adequadas, metas claras e passíveis de serem atingidas [...]”.

Dessa forma, a fase de controle acontecerá antes, durante e depois da execução das ações pelas áreas; a Controladoria deverá atuar como um agente responsável pelo acompanhamento da execução dos planos elaborados e aprovados, observando sua fidelidade ao planejado e, sobretudo, à otimização do resultado da empresa, estando atenta para interferir no sentido de apontar possíveis desvios, indicando caminhos ou participando indiretamente de sua construção para correção dos rumos tomados.

Miranda e Libonati (2002, p. 56), no entanto, mencionam que “Na fase de controle, o papel da Controladoria será o de fornecer as informações sobre o que ocorreu para compará-las ao que foi previsto”, ou seja, destacam um trabalho de controle posterior a ação executada. Corroboram com esse entendimento Willson e Colford (1991) e Padoveze (2004).

Borinelli (2006) posiciona-se de forma contrária, destacando que o controle adotado pela Controladoria deve ser concomitante à execução e não *a posteriori*. Alega que, após o fato consumado, não há como se adotar ações corretivas, a não ser para transações futuras.

[...] a Controladoria, face ao seu papel de consolidadora dos planos organizacionais, tem de fazer com que o controle aconteça. É isso, ou seja, o fazer acontecer, que justifica como órgão de linha e não de *staff* (assessoria), nos casos em que essa função (controle) é atribuída a uma unidade organizacional denominada Controladoria. (BORINELLI, 2006, p. 164)

Martin, Santos e Dias Filho (2004, p. 19) possuem um entendimento divergente acerca da contribuição da Controladoria dentro do processo de gestão e de como deveria ser seu posicionamento relativo à questão levantada de sua atuação frente aos demais gestores das áreas, na fase de controle. Defendem que seria a Controladoria o órgão apto a estar realizando o controle de riscos da organização, no entanto, “ao fazer o controle do risco/retorno dos recursos empregados na empresa, inevitavelmente estaria fazendo, também uma **auditoria de gestão** dos administradores encarregados de tomar decisões sobre tais recursos.”(grifo dos autores)

Como solução, Martin, Santos e Dias Filho (2004) sugerem a emergência de um novo modelo de Controladoria, com uma condição não hierarquizada à gestão, vinculada direta ao

Conselho de Administração, que pudesse garantir a independência necessária para realização de uma avaliação efetivamente crítica do emprego dos recursos e riscos assumidos.

Depreende-se, a partir do exposto, que a Controladoria possui missão, apenas possível de ser cumprida a partir de uma participação legitimada no sentido da coordenação do processo de gestão. Em outras palavras, a função essencial da Controladoria é o apoio ao processo de gestão e estímulo da sinergia entre as áreas com vistas ao cumprimento da missão da organização e sua continuidade.

O caráter de essencialidade decorre do fato de que, o seu não exercício levaria necessariamente ao não cumprimento de sua missão, enquanto unidade administrativa.

## **4 METODOLOGIA DA PESQUISA**

Neste capítulo será apresentado como se deu o desenvolvimento de todo o processo de pesquisa, utilizado para realização desse estudo, ou conforme Malhotra (2001, p. 105), será narrado seu processo de concepção, por assim entender e definir como uma estrutura ou planta que especifica os procedimentos necessários para obtenção das informações indispensáveis para a resolução do problema proposto.

São vários os esquemas metodológicos apresentados na literatura pertinente à área. O desenvolvimento desta dissertação tomou por base, fundamentalmente, o modelo proposto por Mattar (1993) de desenvolvimento do processo de pesquisa e, apoiando-se na experiência e sugestão de Beuren (2004, p. 79), narrando acerca da tipologia de pesquisa aplicável à área contábil, utilizar-se-á, no que se refere ao delineamento do estudo, o agrupamento em três categorias: pesquisa quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos de coleta e quanto às fontes de informações, como estabelecido por Santos (1999, apud BEUREN, 2004).

### **4.1. Metodologia de Pesquisa**

#### **4.1.1. Tipologia de Delineamento de Pesquisa**

Raupp e Beuren (2004, p. 78) advertem que a falta de uniformidade nas tipologias de pesquisa preconizadas pelos autores, dificulta o trabalho daqueles que se lançam ao desafio da iniciativa científica. Em seu trabalho, os autores se propõem a auxiliar no processo de elaboração de trabalhos científicos no campo da Contabilidade, considerando suas particularidades, sendo assim, optou-se por utilizar a tipologia discutida por Raupp e Beuren (2004).

A pesquisa é de natureza exploratória. Esse tipo de pesquisa é desenvolvida visando a proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato, contribuindo, conforme mencionado por Beuren (2004, p. 80) para o esclarecimento de questões superficialmente abordadas sobre o assunto. Nesse sentido, a presente dissertação é exploratória, tendo em

vista a necessidade do mergulho teórico no sentido de se identificar historicamente o advento da Controladoria no Brasil, sua relação com a ciência contábil e, sobretudo, identificar que atribuições deveriam ser assumidas para que um órgão pudesse ser legitimado como de Controladoria.

Tal prerrogativa foi fundamental para definição das características relevantes, destacadas por Malhotra (2001, p. 80) como fatores ou atributos que fundamentam o objeto pesquisado, imprescindível na construção do roteiro de entrevista a ser utilizado na pesquisa de campo.

No que se refere aos procedimentos de coleta utilizados tem-se a pesquisa bibliográfica e quanto à abordagem do problema, a pesquisa qualitativa.

A pesquisa bibliográfica, para estudos desse tipo, é de natureza obrigatória, por meio dela toma-se conhecimento sobre a produção científica existente. Nesse sentido, Beuren (2004) adverte de situações extremadas, temas com pouca bibliografia disponível a respeito e, outros, com tanto material disponível que deverá ser dado um tratamento seletivo para possibilitar a retenção do essencial para o desenvolvimento da pesquisa.

Quanto à abordagem do problema as pesquisas podem ser qualitativas ou quantitativas. No trabalho em análise, a pesquisa é de natureza qualitativa.

As pesquisas qualitativas concebem-se, segundo Beuren (2004), como análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. Nesse sentido, Richardson (1999) cita como situações que evidenciam a importância de uma abordagem qualitativa, estudos dirigidos à análise de atitudes, motivações, expectativas, valores, etc.

Vieira (2005) define a pesquisa qualitativa como a que se fundamenta principalmente em análises qualitativas, caracterizando-se, em princípio, pela não utilização de instrumental estatístico na análise dos dados.

No entanto, isto não implica na exclusão de análises quantitativas dos dados qualitativos (ALASUUTARI, 1995 apud VIEIRA, 2005).

Considera-se que esse estudo, quanto à natureza do problema, seja uma pesquisa qualitativa, pois se procura o entendimento das práticas de Controladoria como suporte ao processo de gestão a partir dos depoimentos, transcrições das entrevistas realizadas e que permitam corroborar com os resultados.

O trabalho valeu-se de fontes primárias e secundárias de informação. Mattar (1989) relata que as fontes primárias são aquelas coletadas para atender às necessidades do pesquisador. Segundo o autor, existem dois meios básicos de obtenção de dados primários: a comunicação e a observação. O método da comunicação consiste no questionamento verbal ou escrito dos respondentes. O método da observação permite a obtenção de dados por meio do registro de comportamentos e ações relacionados à pesquisa, podendo ser natural (observação direta) ou com instrumentos mecânicos (máquina fotográfica, por exemplo).

As fontes de informação foram decorrentes da pesquisa de campo, valendo-se de fontes primárias de dados, e da pesquisa bibliográfica que se utilizou de dados secundários. Segundo Mattar (1989), dados anteriormente coletados, tabulados, ordenados e, às vezes, analisados, com propósitos outros, mas disponíveis para consulta pelos interessados.

A pesquisa bibliográfica se utilizou de dados oriundos de artigos, revistas, periódicos, material disponível na internet e livros consagrados na área, de origem nacional e estrangeira.

#### **4.2. População, Tamanho da Amostra e Processo de Amostragem**

População, segundo Kinnear e Taylor (1979, apud MATAR, 1993), é o agregado de todos os casos enquadrados em um determinado conjunto de requisitos previamente estabelecidos.

A população desse estudo se constitui, por escolha, das empresas premiadas com o Prêmio Delmiro Gouveia, edição 2006.

O Prêmio Delmiro Gouveia é uma realização conjunta da Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA) e jornal O POVO, sob patrocínio do Banco do Nordeste do Brasil, da Federação das Indústrias do Estado do Ceará e o apoio do Conselho Regional de Contabilidade e SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas.

O PRÊMIO (2006) tem se consolidado como referência de credibilidade empresarial, utilizando-se de critérios que primam por concisão e transparência. Foram inscritas, na edição de 2006, 300 empresas classificadas em quatro categorias:

- Melhores empresas em desempenho econômico-financeiro, sob os aspectos de liquidez, lucratividade e crescimento das vendas;
- Melhores empresas em desempenho social direcionadas aos empregados, à sociedade em geral e ao meio-ambiente;
- Destaque SEBRAE, que agracia as pequenas e médias empresas com destaque no ano;
- Maiores empresas, considerando-se um conjunto de indicadores.

Segundo Mattar (1993, p. 276), “Amostra é qualquer parte de uma população”, constituindo-se a amostragem, como o processo de colher amostras dessa população. Na presente pesquisa, a amostragem se classifica como não probabilística por julgamento ou intencional, caracterizada, conforme colocado por Mattar (1993, p.286) como possível de serem escolhidos os casos a serem incluídos e, assim, se chegar a uma amostra satisfatória para a necessidade da pesquisa.

A amostra escolhida foi a da categoria das maiores empresas, em decorrência da complexidade que assumem e necessidade de um nível de gerenciamento que garantam sua competitividade no mercado. Tal conjuntura as coloca em um nível de maturidade organizacional que justifica um órgão, efetivamente atuante, de Controladoria.

O conjunto de critérios utilizados pelo Prêmio para a referida categoria foi: vendas líquidas ajustadas, resultado final líquido ajustado, impostos gerados (exceto sobre folha de pagamento), quantidade de empregados, representando o total de empregados em 31/12/2005, patrimônio líquido ajustado e ativo total ajustado, incluído nessa edição, por ser um indicador bastante utilizado pelo mercado financeiro e de capitais para mensurar a grandeza da empresa.

Nesse contexto, as empresas ganhadoras da mencionada categoria, por ordem de classificação, foram:

1. Companhia Energética do Ceará
2. Grendene S.A.
3. M. Dias Branco Ind. e Com. de Alimentos Ltda.
4. Companhia de Água e Esgotos do Ceará

5. Norsa Refrigerantes Ltda.
6. Agripec Química e Farmacêutica S.A.
7. Vicunha Têxtil S.A.
8. Nacional Gás Butano Distribuidora Ltda.
9. Vulcabrás do Nordeste S.A.
10. Santa Clara Ind. e Com. de Alimentos Ltda.

### **4.3. Coleta de Dados**

De acordo com os objetivos almejados, o procedimento utilizado para a coleta de dados consistiu em entrevistas pessoais realizadas junto aos gestores dos órgãos de Controladoria das empresas pesquisadas, com aplicação de roteiro contendo 27 perguntas, com respostas dicotômicas (sim/não), de múltipla escolha e utilizando-se a escala *Likert* de 5 pontos. O roteiro utilizado encontra-se no apêndice desse trabalho.

A escolha da entrevista pessoal em detrimento do envio do questionário, deu-se por vantagens atribuídas a essa técnica que serão logo abordadas e por sua adequação aos propósitos da pesquisa. A troca direta com os interrogados possibilitou que os objetivos intrínsecos aos quesitos fossem descritos de forma mais detalhada, por vezes, a partir da utilização de exemplos para facilitação da visualização do exposto.

Nesse sentido, Kerlinger (1980, p. 350) relata acerca das entrevistas que “Os pesquisadores podem ir mais abaixo da superfície das respostas, determinando razões, motivos e atitudes.”

Mattar (1999, p. 162) esclarece que “Um instrumento de coleta altamente estruturado significa que tanto as questões a serem perguntadas, quanto as respostas possíveis de serem respondidas já estão completamente determinadas”.

Portanto, neste trabalho, haja vista as características mencionadas e a utilização de um roteiro preestabelecido com as mesmas perguntas a todos os entrevistados, sem que o teor e a ordem das questões tenham sido alterados, conclui-se que a entrevista realizada, pode ser classificada como estruturada.

O contato estabelecido junto aos gestores dos órgãos se deu, inicialmente, de forma institucional, utilizando-se o nome da Instituição de ensino, mas não foi obtido sucesso por esse caminho. A partir de então, o esforço foi canalizado no sentido de se chegar até os gestores dos órgãos de Controladoria, a partir de rede de contatos de origem pessoal e profissional.

Das 10 (dez) empresas contatadas, obteve-se êxito em 8 (oito) delas, não tendo sido possível a entrevista em 2 (duas) das empresas da amostra selecionada: Vulcabrás do Nordeste S.A e Santa Clara Ind. e Com. de Alimentos Ltda.. Uma alegando questões de ordem interna e estar passando por um momento de reestruturação intenso e, a outra, por questões de dificuldade de acesso. Coincidentemente, as empresas que colaboraram com o estudo, foram as 8 (oito) maiores segundo o Prêmio Delmiro Gouveia.

O roteiro estruturado tratou das seguintes abordagens: estrutura da Controladoria, origem da Controladoria (na organização e na visão do entrevistado), atuação da Controladoria no processo de gestão e a Controladoria como estimuladora de sinergia entre as áreas. O Quadro 6 relaciona as categorias de análise mencionadas com os respectivos quesitos utilizados no roteiro de entrevista e encontrado na íntegra no apêndice desse trabalho.

<b>1</b>	<b>Estrutura da Controladoria</b>	<b>Q. - Bloco 1</b>	<b>Q. - Bloco 2</b>
1.1	Posição no organograma	1	
1.2	Natureza dos trabalhos desenvolvidos	3	
1.3	Controladoria e Sistema de Informações Gerenciais	16	
1.4	Atribuições do órgão de Controladoria	2	

<b>2</b>	<b>Origem da Controladoria</b>	<b>Q. - Bloco 1</b>	<b>Q. - Bloco 2</b>
2.1	Concepção da Controladoria	4 e 5	
2.2	Formação do gestor do órgão	6	

<b>3</b>	<b>A Controladoria no Processo de Gestão</b>	<b>Q. - Bloco 1</b>	<b>Q. - Bloco 2</b>
3.1	<b>Na Fase de Controle</b>		
3.1.1	Provimento de Informações		25
3.1.2	Acompanhamento Orçamentário-Financeiro		14 e 15 e 18 a 21
3.2	<b>Na Fase de Execução</b>		17 e 22 a 24
3.3	<b>Na Fase de Planejamento</b>		7 a 13

<b>4</b>	<b>A Controladoria e a Sinergia entre as Áreas</b>	<b>Q. - Bloco 1</b>	<b>Q. - Bloco 2</b>
4.1	A Controladoria gerando sinergia entre as áreas		26 e 27

Quadro 6: Roteiro de Entrevista

Fonte: Elaborado pela autora

O roteiro desenvolvido foi elaborado com base na literatura disponível, com questões utilizando-se respostas de escolha múltipla, dicotômicas (sim/não) e de acordo com a Escala de Likert de cinco pontos. Segundo Richardson (1989, p. 226), o método Likert determina mais diretamente a existência de uma ou mais atitudes do entrevistado no grupo de itens considerados, e a escala constituída a partir desses itens mede o fator mais geral. O uso de uma escala de cinco pontos proporciona maior volume de informações do que uma simples dicotomia “acordo x desacordo”.

Utilizando a Escala de Likert, o entrevistado marca uma opção para cada item em uma das seguintes categorias: “sempre ou sim”, “quase sempre”, “às vezes”, “quase nunca” e “nunca ou não”.

Segundo Richardson (1989, p. 27), no processo de pesquisa deve-se especificar os instrumentos de coleta de informações: questionários, entrevistas e seus conteúdos gerais. O autor recomenda também a realização do pré-teste, com o intuito de produzir certo nível de

padronização na obtenção dos dados. O autor sugere também a revisão final dos instrumentos, para evitar erros e vieses na aplicação do pré-teste.

A qualidade e validade do pré-teste foram testadas em duas empresas de características semelhantes às selecionadas. A realização do pré-teste contribuiu para o aperfeiçoamento do roteiro utilizado, com a eliminação de questões fora do foco principal da pesquisa, inclusão de outras questões importantes ao tema e correção de detalhes que dificultavam o entendimento do questionado.

#### **4.4. Análise dos Dados**

Os dados coletados na pesquisa bibliográfica (dados secundários) foram selecionados e sistematizados, a fim de construir um embasamento teórico que auxiliasse a sustentação do problema de pesquisa.

Dessa forma, os dados primários qualitativos foram coletados através de entrevistas estruturadas a partir de roteiro previamente definido, cujas respostas foram tratadas de modo a permitir uma melhor exposição das percepções dos entrevistados a respeito do assunto. Para tanto, após a gravação das entrevistas, os dados foram transcritos, selecionados e agrupados com o intuito de facilitar a visualização das informações e permitir uma análise mais consistente do conteúdo coletado. Para as respostas dadas pelos gestores, denominou-se cada um deles como sendo R1, R2, R3 e assim sucessivamente, onde R refere-se ao respondente.

Nesta dissertação, a análise do conteúdo foi realizada através da técnica da análise dos dados a partir dos resultados obtidos pela técnica da distribuição de frequência e de escalas intervalares.

Segundo Richardson (1989, p. 178), toda comunicação onde ocorre a transferência de significados de um emissor para um receptor pode ser objeto de análise de conteúdo.

Foram constituídas também escalas intervalares, do tipo *Likert* de 5 (cinco) pontos, para que o entrevistado selecionasse dentro das escalas o valor que melhor refletisse o entendimento da organização em relação à atuação da Controladoria no processo de gestão.

Nas escalas, os valores atribuídos pelos entrevistados, variam de 0 (zero) a 4 (quatro). Convencionou-se que a participação da Controladoria no processo em questão é classificada como “muito baixa”, se a média resultante obtida estiver entre 0 e 0,80; como “baixa”, se estiver entre 0,81 e 1,60; “média”, se estiver entre 1,61 e 2,40; “alta”, entre 2,41 e 3,20 e como “muito alta” com valores superiores a 3,21 até o valor máximo de 4, conforme demonstrado no Quadro 1.

<b>Convencionando-se que:</b>	
Muito baixa participação no processo	0 – 0,80
Baixa participação no processo	0,81 – 1,60
Média participação no processo	1,61 – 2,40
Alta participação no processo	2,41 – 3,20
Muito alta participação no processo	3,21 – 4,00

Quadro 7: Convenção dos intervalos de frequência

Fonte: Elaborado pela autora

Após essa etapa, procedeu-se à análise e interpretação dos resultados, chegando-se a importantes conclusões, respondendo aos pressupostos e ao questionamento proposto na pesquisa. Ao final, foram apresentadas as considerações finais e as sugestões pertinentes.

#### **4.5. Visão Geral da Pesquisa**

Com vistas a um entendimento global da pesquisa proposta, conforme sugerido por Mattar (2001, p. 106), foi elaborado o Quadro 8.

<b>TEMA</b>		
A Controladoria como suporte ao Processo de Gestão das Grandes Empresas do Estado do Ceará - Um Estudo em Empresas Ganhadoras do Prêmio Delmiro Gouveia, edição 2006.		
<b>PROBLEMA</b>		
Qual a percepção dos gestores dos órgãos de Controladoria das empresas ganhadoras do Prêmio Delmiro Gouveia, edição 2006, acerca das práticas da Controladoria no suporte ao processo de gestão das organizações?		
<b>OBJETIVO GERAL</b>		
Analisar as práticas da Controladoria nas maiores empresas do Estado do Ceará, segundo o Prêmio Delmiro Gouveia, edição 2006, verificando de que modo o uso de tais práticas tem subsidiado o suporte ao processo de gestão dessas organizações.		
<b>OBJETIVOS ESPECÍFICOS</b>		
<p>1) Analisar a concepção predominante da Controladoria nas empresas a serem pesquisadas, considerando os aspectos relativos à sua origem e evolução.</p> <p>2) Identificar as funções atribuídas à Controladoria nas empresas ganhadoras do Prêmio Delmiro Gouveia.</p> <p>3) Investigar como a Controladoria tem subsidiado o processo de gestão, nas fases de planejamento, execução e controle das maiores empresas do Estado do Ceará.</p>		
<b>PRESSUPOSTOS</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b>	<b>QUESITOS ROTEIRO</b>
1) Na percepção dos gestores, o órgão de Controladoria foi concebido sob a concepção da evolução da própria Contabilidade, chegando a assumir como atribuições, atividades puramente contábeis e tipicamente de linha.	Capítulo 2: Fundamentos da Controladoria	Q.1 a 6 e Q.16
2) A Controladoria não participa ativamente da fase de planejamento, que costuma ocorrer no âmbito das próprias divisões operacionais.	Capítulo 2: Fundamentos da Controladoria e Capítulo 3: Processo de Gestão	Q.7 a 15, Q.17 a 27
3) A Controladoria, como suporte ao processo de gestão, participa mais ativamente da fase de controle, como provedora de informações e avaliadora de desempenhos.		
4) A Controladoria não participa ativamente do processo de estímulo à sinergia entre as áreas.		

Quadro 8: Visão Geral da Pesquisa

Fonte: Elaborado pela autora

## **5 ANÁLISE DOS RESULTADOS**

Neste capítulo, serão apresentados os dados obtidos através da pesquisa de campo estruturada a partir de entrevistas aos gestores dos órgãos de Controladoria das empresas pesquisadas, bem como as análises decorrentes de sua avaliação com a finalidade de efetuar a validação dos pressupostos concebidos.

O capítulo descreve e disserta sobre as questões da pesquisa, apresentando a análise de conteúdo, a tabulação, a distribuição e a classificação dos dados, e, sempre que possível, fazendo menção ou até mesmo validando pressupostos a partir do referencial teórico dessa obra.

### **5.1. Estrutura da Controladoria**

Amparado pelo referencial teórico do capítulo 2, Fundamentos da Controladoria, foi abordado junto às empresas pesquisadas questões acerca da estrutura da Controladoria, procurando-se conhecer pontos como:

- a) Posição da Controladoria no organograma da empresa;
- b) Natureza dos trabalhos desenvolvidos;
- c) Atribuições do órgão Controladoria;
- d) Envolvimento da Controladoria com o Sistema de Informações Gerenciais.

Tais questões, abordadas no início da entrevista, foram de fundamental importância na busca de uma comunicação eficiente, de tal sorte que, em todas as entrevistas, o primeiro intuito deliberado dos entrevistados era o de desenhar o organograma da empresa. Tal construção aconteceu de forma simplificada e não formal,

em decorrência do curto espaço de tempo disponível, mas na tentativa de tornar compreensível a estrutura organizacional.

Dessa forma, tornava-se mais fácil o entendimento das inter-relações existentes entre as áreas e das áreas com a alta administração, bem como a visualização de como se dá a atuação da Controladoria dentro da organização.

### 5.1.1. Posição da Controladoria no Organograma da Empresa

O primeiro quesito da pesquisa realizada diz respeito a posição da Controladoria no organograma das empresas, os dados obtidos podem ser visualizados na Tabela 1.

**Tabela 1** – Posição da Controladoria

<b>Posição da Controladoria no Organograma das Empresas</b>	<b>Frequência</b>
Órgão de Diretoria	4
Subord. À Diretoria Financeira	2
Subord. À Presidência	1
Subord. À Diretoria de Planej. e Controle	1
<b>Total</b>	<b>8</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa de campo realizada entre janeiro e abril/2007

Em metade das empresas, a posição da Controladoria apresenta-se como uma Diretoria na estrutura organizacional, sendo seguida pela posição de estar vinculada à Diretoria Financeira, em 2 (duas) das empresas da amostra. Em uma empresa encontra-se subordinada diretamente à Presidência da organização e em outra à Diretoria de Planejamento e Controle.

Em uma das empresas, as atribuições do órgão de Controladoria são realizadas através da Diretoria de Planejamento e Controle. Tal aferição foi estabelecida por iniciativa do próprio respondente, mencionando que:

R1 “Nossa empresa não possui um órgão chamado de Controladoria, mas, conhecendo a que se propõe, diria que a Controladoria aqui, é a Diretoria de Planejamento e Controle.”

Pode-se inferir a partir dos resultados obtidos que a Controladoria vem ganhando espaço nas organizações, sendo uma Diretoria em 4 (quatro) das 8 (oito) empresas pesquisadas. Além disso, a própria conotação dada e/ou relação hierárquica estabelecida, denota sua estreita relação com as funções de Planejamento e Controle, sendo até mesmo, chamada de Diretoria de Planejamento e Controle na maior empresa da amostra e estando subordinada a esta em uma outra empresa.

### 5.1.2. Natureza dos Trabalhos Desenvolvidos pela Controladoria

De forma complementar ao quesito anterior, o questionamento acerca da natureza dos trabalhos desenvolvidos pela Controladoria vem ratificar o posicionamento desse órgão no organograma das empresas, como pode ser observado a partir dos dados obtidos na interrogação direta aos entrevistados do quesito 3 (três).

**Tabela 2** – Natureza dos trabalhos

<b>Natureza dos Trabalhos Desenvolvidos pela Controladoria</b>	<b>Frequência</b>
Órgão de linha (apenas)	0
Órgão de <i>staff</i> (apenas)	1
Órgão de linha e de <i>staff</i>	7
<b>Total</b>	<b>8</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa de campo realizada entre janeiro e abril/2007

De forma geral, os respondentes estabeleceram um entendimento acerca do que vem a ser um órgão de linha ou de *staff*, relacionando as atividades rotineiras como sendo de linha e os trabalhos realizados no sentido de apoiar à tomada de decisão dos demais gestores, como de *staff*, isso pode ser observado a partir das seguintes respostas:

R4 “Somos responsáveis por toda a área contábil, fiscal, financeira, de custos. Atividades de rotina, de linha. O que fazemos como *staff* é subsidiar os demais gestores com informações que apoiem suas decisões.”

R6: “Aqui, a Controladoria é linha e *staff*. Temos atividades de linha como a contabilidade e o controle orçamentário,

assumimos posição de *staff* por sermos muito demandados na prestação de informações e até de opiniões antes da tomada de decisão de alguns gestores”.

R7: “Subsidiamos às áreas a partir das informações que passamos, já temos tantas rotinas instituídas para isso, que diria que essas atividades já são de linha, sobretudo as associadas ao orçamento, que acompanhamos bem de perto em nossa indústria. Mas atuamos também como *staff*, é nossa a tarefa de acompanhar e apontar desvios, corrigir e prestar contas, fica a cargo de cada gestor.”

Na percepção dos profissionais, a Controladoria apresenta-se como órgão de linha e de *staff* em 7 (sete) das 8 (oito) das empresas, tendo sido considerada como apenas de *staff* na empresa onde se confunde com a própria Diretoria de Planejamento e Controle, desvinculada organizacionalmente da área contábil propriamente dita.

O resultado auferido vai ao encontro do exposto por Oliveira (1998) e Padoveze (2004), que admitem que a Controladoria pode assumir as duas posições, de linha e de *staff*.

### 5.1.3. Atribuições do Órgão de Controladoria

As atribuições da Controladoria foram elencadas com o apoio do material bibliográfico utilizado, sendo adicionadas as funções encontradas nas empresas que não faziam parte desse elenco. O resultado obtido através da entrevista, acerca do segundo item, está apresentado na Tabela 3.

**Tabela 3** – Atribuições da Controladoria

<b>Atribuições do Órgão de Controladoria</b>	<b>Frequência</b>
Contabilidade de Custos	8
Contabilidade Gerencial	8
Orçamento	7
Contabilidade Financeira	6
Contabilidade Fiscal	6
Patrimônio	5
Finanças	3
Tesouraria	2
Auditoria	2
Tecnologia da Informação	1
Controle Acionário	1
Projetos Corporativos	1
Recursos Humanos	0

**Fonte:** Dados da pesquisa de campo realizada entre janeiro e abril/2007

Borinelli (2006) coloca a Controladoria como responsável pelas áreas de:

- Contabilidade geral ou financeira
- Contabilidade gerencial
- Planejamento, orçamento e controle
- Contabilidade de custos
- Contabilidade fiscal ou tributária
- Controle patrimonial e seguros
- Sistemas de informações
- Controles internos
- Riscos

Os resultados obtidos corroboram em quase sua totalidade com as atribuições estabelecidas por Borinelli (2006), excetuando-se as funções relativas a controles internos e riscos.

Como se pode perceber, em todas as empresas pesquisadas, a Controladoria apresenta atividades de Contabilidade de Custos e Gerencial, sendo seguidas pelo Orçamento que foi identificado em 7 (sete) das 8 (oito) empresas.

Pode-se depreender do exposto, que a Controladoria está fortemente vinculada à Contabilidade de Custos e Gerencial, sendo funções desse órgão em todas as empresas da amostra pesquisada. O Orçamento se constitui de importante ferramenta da Controladoria, não sendo atribuição da Controladoria em apenas uma empresa que trabalha ainda de forma incipiente com tal atividade de avaliação.

As funções eminentemente de linha (Contabilidade Financeira e Fiscal) dentro da Contabilidade já não são mais atribuídas à Controladoria em duas das empresas pesquisadas, mas estão ainda presentes em 6 (seis) empresas, do total da amostra pesquisada. Pode-se inferir que tal realidade pode ser potencializada por terem os gestores dos órgãos de Controladoria, em 7 (sete) das empresas pesquisadas, como formação, o curso de Ciências Contábeis.

Ainda é grande o número de empresas que agregam à Controladoria a responsabilidade do controle do Patrimônio da organização, 5 (cinco) das 8 (oito) empresas pesquisadas.

As atribuições relacionadas diretamente à área financeira, foram encontradas vinculadas à Controladoria em 3 (três) empresas, e dessas, apenas uma não tem a função de Tesouraria. A pesquisa veio trazer como em processo de evolução, o mencionado por Horngren (1985, p. 11), ao destacar uma atuação ainda ativa do *controller* nas funções ditas financeiras. Ocorrendo em apenas 3 (três) empresas da amostra, mostrando-se abaixo da média, podendo, então, fazer-se inferir em um processo natural de desvencilhamento, próprio do avançar da complexidade das organizações.

Como atribuições adicionadas ao elencado inicialmente, apareceram em apenas 1 (uma) das 8 (oito) empresas, as funções de Controle Acionário, Tecnologia da Informação e Projetos Corporativos. Tais atribuições, peculiares às organizações pesquisadas, reforçam o exposto por Oliveira (2002) que justifica tais variações em decorrência de fatores como o porte das empresas, diversificação de suas atividades, centralização ou descentralização de suas atividades, etc.

#### 5.1.4. Envolvimento da Controladoria com o Sistema de Informações Gerenciais

As atribuições da Controladoria relativas ao Sistema de Informações Gerenciais foram avaliadas segundo a escala Likert em decorrência da necessidade de frequência, visto que poder-se-ia encontrar empresas com níveis variados de ingerência sobre o sistema.

**Tabela 4** – Envolvimento da Controladoria no SIG

Envolvimento da Controladoria no Sistema de Informações Gerenciais	Nunca ou não	Quase nunca	Às vezes	Quase sempre	Sempre ou sim	Média Geral
Administra o sistema de informações gerenciais da organização (análise do sistema, solicitação de ajustes e mudanças necessárias)	0	0	0	2	6	<b>3,75</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa de campo realizada entre janeiro e abril/2007

A pesquisa apresentou como média geral o valor de 3,75, que, conforme convenção estabelecida no capítulo 4, apresenta a Controladoria com muito alta participação na administração do sistema de informações gerenciais da organização. Entende-se como administração do sistema, a análise, solicitação de ajustes e mudanças necessárias para atendimento das necessidades dos seus usuários na tomada de decisão.

Giongo e Bianchi (2005) realizaram pesquisa compreendendo as indústrias de grande porte do estado do Rio Grande do Sul cadastradas junto à FIERGS (Federação das Indústrias do Estado do Rio Grande do Sul), e constataram que o monitoramento e manutenção do sistema de informações gerenciais é realizado pela Controladoria em apenas 52% dos casos e que, em 21% deles, é de responsabilidade da área de Tecnologia da Informação.

Nas empresas pesquisadas a constatação foi divergente, haja vista que nas 8 (oito) empresas entrevistadas, é a Controladoria a responsável por essa atividade, embora com forte participação da área de Tecnologia da Informação. Apenas dois respondentes afirmaram quase sempre realizarem a administração do sistema de informações gerenciais, e alegando que:

R3 “O sistema de informações gerenciais já tomou uma proporção tão grande e é utilizado por tantas áreas de forma independente da Controladoria que, algumas vezes, demandam diretamente para a área de Tecnologia da Informação, embora sejam poucos os casos.”

R7: “Normalmente, é nosso o papel da administração do sistema, mas existem algumas solicitações de melhoria ou até consultas de cunho gerencial que são solicitadas direto para a área de informática. Mas, de forma geral, somos nós que respondemos, na área de negócios, pelo sistema”.

O resultado obtido corrobora com o exposto na literatura relativo à participação efetiva da Controladoria no desenvolvimento e gerência do Sistema de Informações Gerenciais, como defendido por Almeida, Parisi e Pereira (1999), Figueiredo e Caggiano (1997), Mosimann e Fisch (1999), Oliveira (2002), Perez Jr., Pestana e Franco (1995), Farias (1998) e Garcia (2003).

## **5.2. Origem da Controladoria**

Esta fase do roteiro é amparada pelo referencial teórico do capítulo 2, Fundamentos da Controladoria, mais especificamente pelo tema abordado na subseção 2.3.3, que relata acerca das abordagens da Controladoria que a posicionam como uma ciência propriamente dita, embora fortemente influenciada pela contabilidade ou como a evolução da própria Ciência Contábil. Nesse sentido, foi questionado junto aos gestores dos órgãos de Controladoria.

- a) O motivo do advento da Controladoria na organização, procurando buscar nas causas de seu despontar, a visão subjacente de quem a configurou e, sobretudo, a necessidade latente que a promulgou;
- b) Na percepção do gestor do órgão de Controladoria, como esta se apresenta e qual sua relação com a Contabilidade.

Objetiva-se que, a partir do exposto até então, possa ser avaliado o pressuposto que afirma que na percepção dos gestores, o órgão de Controladoria foi concebido sob a

concepção da evolução da própria Contabilidade, chegando a assumir como atribuições, atividades puramente contábeis e tipicamente de linha.

### 5.2.1. Advento da Controladoria na Organização

Interrogou-se os profissionais da área acerca do que levou a organização a empreender esforços no sentido da estruturação de um órgão de Controladoria. As respostas obtidas foram as elencadas na Tabela 5.

**Tabela 5:** Origem da Controladoria na organização

<b>Motivo do Advento da Controladoria na Organização</b>	<b>Frequência</b>
Reestruturação do Organograma	1
Evolução da Contabilidade	3
Evolução da Contabilidade Gerencial	3
Assessoria ao processo de gestão	1
<b>Total</b>	<b>8</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa de campo realizada entre janeiro e abril/2007

Os respondentes que se posicionaram sobre a origem do órgão de Controladoria, respostas que não remetiam à Contabilidade, relataram que:

R1 “Em nossa empresa, a área de contabilidade é distinta da área responsável pelo planejamento e controle, a qual vejo como a Controladoria. Na verdade, nosso modelo organizacional é muito parecido com o das outras empresas do grupo, que é multinacional. Mas posso lhe assegurar que sua criação foi decorrente da necessidade de maior apoio no processo de gestão, tanto na fase de planejamento, como de controle desse planejamento.”

R3: “Nossa empresa entrou em um processo de profissionalização intensa, inclusive com reestruturação de nosso organograma, em virtude de termos aberto nosso capital. Foi em meio a esse processo e a essa necessidade, que criamos a Diretoria de Controladoria”.

Os demais profissionais entrevistados destacam a evolução da Contabilidade atrelada ao pontapé inicial da Controladoria nas organizações. Três dos gestores entendem sua origem a partir da evolução da Contabilidade Gerencial, e em mesmo número, a partir da evolução da própria Contabilidade.

Independente de como se deu o advento da Controladoria nas organizações pesquisadas, procurou-se identificar, também, a percepção dos profissionais da área acerca da origem da Controladoria.

**Tabela 6:** Concepção da Controladoria para o gestor

<b>Concepção da Controladoria para o Gestor do Órgão</b>	<b>Frequência</b>
Evolução da Contabilidade	3
Evolução da Contabilidade Gerencial	5
Distinta da Contabilidade, mas fortemente influenciada por esta	0
Distinta da Contabilidade e não influenciada por esta	0
<b>Total</b>	<b>8</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa de campo realizada entre janeiro e abril/2007

Os profissionais entendem a Controladoria, de forma unânime, como decorrente da evolução da própria Contabilidade. Sendo que, 5 (cinco) dos respondentes, acreditam ter sido esta, mais especificamente, a evolução da própria Contabilidade Gerencial, como defendido por Martin (2002), Padoveze (2005) e Antunes (2006).

Os resultados descritos, portanto, corroboram com o pressuposto levantado de que, na percepção de seus gestores, o órgão de Controladoria foi concebido sob a concepção da evolução da própria Contabilidade, chegando a assumir como atribuições, atividades puramente contábeis e tipicamente de linha.

### **5.3. Participação da Controladoria no Processo de Gestão da Organização**

Amparado pelo referencial teórico do capítulo 3, Processo de Gestão, esse bloco da pesquisa objetiva avaliar a participação da Controladoria no processo de gestão das organizações.

A categorização das fases do processo de gestão possui variações na literatura da área. Para o roteiro, partiu-se da premissa do que se apresentava como mais aceito, tomando por base o Quadro 5, Etapas do Processo de Gestão, elaborado pela autora e utilizado no subseção 3.2.

### 5.3.1. Controladoria na Fase de Planejamento

A primeira etapa do planejamento, abordada de forma unânime entre os autores, é o planejamento estratégico. Para Peleias (2002), Figueiredo e Caggiano (1997), Mosimann e Fisch (1999), Santos e Schmidt (2006), Borinelli (2006), Collato, Reginato e Nascimento (2006), entre outros, deve ser atuante a participação da Controladoria nesse processo e cresce os estudos nesse sentido, tendo em vista, até mesmo, a intitulação de Controladoria Estratégica nas obras de alguns autores, como Padoveze (2005) e Oliveira, Perez Jr. e Silva (2005).

Nas oito empresas pesquisadas foi identificada a realização de Planejamento Estratégico, em apenas uma delas o gestor comentou que é realizado informalmente.

Nesse íterim, faz-se importante retomar a discussão levantada por Borinelli (2006) acerca da participação da Controladoria no Planejamento da organização, colocando a possibilidade de três focos de atuação:

- A Controladoria como responsável pelo processo de elaboração e consolidação dos planos.
- A Controladoria como partícipe do processo, tomando parte, inclusive, na tomada de decisões.
- A Controladoria apenas assessorando, fornecendo informações para que os gestores realizem o planejamento de suas áreas.

O questionamento e a própria estruturação do roteiro acerca da participação da Controladoria no processo de planejamento da organização procurou estabelecer uma nivelção dessa atuação, indo desde o provimento das informações até a efetiva atuação da Controladoria no processo de definições estratégicas. Nesse ponto, os respondentes alegaram que:

R1 “Como Diretoria de Planejamento e Controle, participamos, sim, do processo de planejamento estratégico. Mas, muito mais consolidando o planejado pelas áreas fins da empresa. É claro que ao nos depararmos com números dos quais não nos convencemos, questionamos acerca de sua validade, e, por vezes, conseguimos trazer o número para mais próximo do possível a ser realizado, que é a proposta.”

R3 “Em nossa empresa, o planejamento estratégico é elaborado com a participação de algumas diretorias estratégicas, uma delas é a de Controladoria. Portanto, o órgão de Controladoria atua, tanto no processo de elaboração, quanto no acompanhamento do planejado x realizado”.

R4 “Não participamos do processo de planejamento, apenas somos solicitados de informações que sirvam de subsídio ao processo”.

R6 “Participamos fornecendo informações aos departamentos, algumas vezes, os gestores que trabalham mais próximos a nós trocam idéias, pedem conselhos, nada mais que isso”.

R8 “Formalmente, não participamos do processo de planejamento das áreas, apenas dando informações que são solicitadas. Mas, nos últimos tempos, tem havido uma mudança, o Presidente da organização ao receber os números tem questionado se os mesmos passaram, antes, por nós. Isso tem provocado uma mudança, diria que hoje estamos entrando na fase do aconselhamento.”

Os resultados obtidos, após a tabulação dos dados relativos à percepção dos gestores entrevistados, estão apresentados na Tabela 7.

**Tabela 7:** Controladoria na fase de planejamento

<b>Participação da Controladoria na Fase de Planejamento</b>	<b>Nunca ou não</b>	<b>Quase nunca</b>	<b>Às vezes</b>	<b>Quase sempre</b>	<b>Sempre ou sim</b>	<b>Média</b>
Demandante de informações das áreas fins				1	7	<b>3,88</b>
Provendo informações para subsidiar o processo de planejamento da organização como um todo junto à alta administração	0	0	0	2	6	<b>3,75</b>
Provendo informações para subsidiar o processo de planejamento das áreas isoladamente	0	0	0	3	5	<b>3,63</b>
Provendo informações para o Planejamento Estratégico (pontos fortes e fracos, ameaças e oportunidades)	0	0	2	0	6	<b>3,50</b>
Opinando acerca da viabilidade econômica dos planos em discussão	0	1	1	2	4	<b>3,13</b>
No processo de definições estratégicas	0	0	2	6	0	<b>2,75</b>
<b>MÉDIA GERAL</b>	0	1	5	14	28	<b>3,44</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa de campo realizada entre janeiro e abril/2007

Em duas empresas pesquisadas foi identificada a participação da Controladoria na elaboração do Planejamento Estratégico, propriamente dito. Nas demais, atuam no fornecimento de informações para os órgãos competentes. Essas informações são decorrentes tanto da própria Controladoria, como tabuladas por esta, mas solicitadas às áreas fins, sobretudo, no que diz respeito à análise dos pontos externos à organização.

Na média geral, a Controladoria das empresas pesquisadas tem participação muito alta na fase de planejamento do processo de gestão das organizações. No entanto, em sua maioria, ainda dentro do terceiro foco de atuação exposto por Borinelli (2006), ou seja, muito mais assessorando no sentido do provimento de informações do que

atuando de forma ativa no compartilhamento de decisões ou na elaboração do Planejamento Estratégico, propriamente dito.

### 5.3.2. Controladoria na Fase de Execução

A participação da Controladoria na fase de execução é analisada a partir da observação de seu envolvimento no processo de execução das ações das demais áreas.

O órgão de Controladoria das empresas pesquisadas, conforme a convenção estabelecida, apresenta-se com média participação na atividade de elaboração dos orçamentos dos planos operacionais aprovados. Em quatro empresas é destacado que a Controladoria sempre participa do processo de elaboração do orçamento das áreas, no outro extremo, tem-se que as outras empresas nunca participam desse processo.

**Tabela 8:** Controladoria na fase de execução

Participação da Controladoria na Fase de Execução	Nunca ou não	Quase nunca	Às vezes	Quase sempre	Sempre ou sim	Média Geral
Elabora os orçamentos dos 2planos operacionais aprovados das demais áreas	4	0	0	0	4	<b>2,00</b>
Participa da busca por soluções para correção dos desvios apontados nas áreas	2	0	3	2	1	<b>2,00</b>
Demanda ações das áreas onde os desvios são identificados	3	1	2	2	0	<b>1,38</b>
Atua diretamente na correção dos desvios apontados nas áreas	4	2	2	0	0	<b>0,75</b>
<b>MÉDIA GERAL</b>	13	3	7	4	5	<b>1,53</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa de campo realizada entre janeiro e abril/2007

Relativo à elaboração dos orçamentos dos planos operacionais das áreas pela Controladoria, os gestores comentaram que:

R1 “Somos nós que elaboramos, mas de forma conjunta com as áreas, claro. Trabalhamos com *balanced scorecard*, assim, o plano operacional consiste em transformarmos a estratégia em indicadores.”

R4 “O máximo que fazemos é enviar informações. A elaboração do plano é feita por cada área individualmente.”

R5 “O plano é feito por cada divisão. Temos acesso no momento seguinte, para acompanhamento. Mas, a cada ano, temos mais participação no processo, acho que não demora para sermos nós os elaboradores.”

R6 “Embora tenhamos um bom relacionamento e intensa troca com as áreas, não elaboramos o plano operacional que, aqui, é o próprio orçamento. Cada área desenvolve o seu, mas somos, constantemente, indagados acerca de um ou outro ponto.”

R8 “Cada área desenvolve o seu. Somos demandados de algumas informações, assim como outros departamentos também são, como, vejo muito, o de vendas. Mas, acho que isso tende a mudar, como disse, o próprio Presidente motiva os gestores nesse sentido”.

Pesquisa realizada por Giongo e Bianchi (2005) menciona que em 67% das empresas, a Controladoria foi destacada como responsável pela conversão da estratégia escolhida no plano operacional. Na pesquisa foi apontado que em algumas empresas, a mensuração da estratégia, findou por ser delegada para a área de finanças e de vendas.

O fato dessa participação, no sentido da construção e consolidação dos planos, não ter sido mais expressiva, como defendido por Guerreiro (1999) e Borinelli (2006), deve ser inerente ao próprio desenvolvimento da área, como destacado na mencionada pesquisa realizada por Giongo e Bianchi (2005).

Como pode ser observado na Tabela 10, relativa à participação da Controladoria no acompanhamento orçamentário-financeiro, têm-se que as atividades de apresentar os desvios identificados e de alertar às áreas responsáveis acerca de tais desvios, atingiram, nota máxima (4,0), e, naturalmente, tais atividades, antecedem a ação da busca por soluções.

Nesse sentido, ao se questionar a atuação da Controladoria como demandante de ações às áreas para resolução de desvios identificados, os gestores se posicionaram, unanimemente, com um cuidado perene no sentido de se propor uma postura mais assessora que fiscalizadora da Controladoria junto às demais áreas. Tal posicionamento corrobora com o apelo de Padoveze (2005, p. 36) ao chamar a atenção para a conotação estigmatizada da função de controle com caráter punitivo e de consequências desagregadoras, orientando, aos *controllers*, uma atuação no sentido de formar, influenciar, persuadir e nunca impor.

Em consonância ao exposto, o item relativo à atuação direta da Controladoria na resolução dos problemas apresenta-se como o menor intervalo de frequência identificado em toda a pesquisa: muito baixa participação.

No cômputo geral, a Controladoria nas empresas pesquisadas apresenta baixa participação na fase de execução do processo de gestão da organização, corroborando com o colocado por Farias (1998), Willson e Colford (1999) e Garcia (2003) na subseção 3.3.2.

### 5.3.3. Controladoria na Fase de Controle

Na fase de Controle examina-se a atuação da Controladoria, em primeira instância, como provedora de informações e, em uma segunda, onde esta atua de forma a avaliar o desempenho das áreas, em um acompanhamento, no mais das vezes, orçamentário- financeiro.

Segundo os resultados obtidos, gestores de duas empresas destacaram quase sempre ser a Controladoria demandada para prover informações para auxílio à tomada de decisões, enquanto que para as outras seis empresas, isto sempre ocorre, como pode ser constatado na Tabela 9.

**Tabela 9:** Controladoria no provimento de informações

Provimento de Informações	Nunca ou não	Quase nunca	Às vezes	Quase sempre	Sempre ou sim	<b>Média Geral</b>
Demandada para prover informações para tomada de decisões	0	0	0	2	6	<b>3,75</b>
<b>MÉDIA GERAL</b>	0	0	0	2	6	<b>3,75</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa de campo realizada entre janeiro e abril/2007

Na Tabela 10, tem-se vários itens associados à forma como a Controladoria pode estar atuando na fase de controle das organizações, apoiada, sobretudo, em um instrumental orçamentário. Os resultados, por sua vez, evidenciaram uma alta participação da Controladoria nesses processos.

**Tabela 10:** Controladoria no acompanhamento orçamentário-financeiro

Acompanhamento Orçamentário-Financeiro/Avaliação de Desempenhos	Nunca ou não	Quase nunca	Às vezes	Quase sempre	Sempre ou sim	Média Geral
Apresenta os desvios identificados	0	0	0	0	8	<b>4,00</b>
Alerta as áreas acerca dos desvios identificados em suas análises	0	0	0	0	8	<b>4,00</b>
Realiza o acompanhamento dos planos operacionais aprovados, comparando desempenho previsto com realizado de cada área da empresa	0	0	0	2	6	<b>3,75</b>
Realiza o acompanhamento (controle) dos planos operacionais aprovados, comparando desempenho previsto com realizado da organização como um todo	0	0	1	0	7	<b>3,75</b>
Apóia na interpretação e validação das projeções de longo prazo realizadas por outros departamentos	1	0	0	3	4	<b>3,13</b>
Atua na construção de cenários para tomada de decisões	0	0	2	4	2	<b>3,00</b>
<b>MÉDIA GERAL</b>	1	0	3	9	35	<b>3,09</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa de campo realizada entre janeiro e abril/2007

Nas empresas pesquisadas, fazendo-se uso da convenção estabelecida para a escala de Likert utilizada e apresentada no capítulo relativo à metodologia adotada, a Controladoria tem uma participação muito alta no provimento de informações às demais áreas para auxílio na tomada de decisões.

Além disso, em consonância com a atribuição do Orçamento identificada em praticamente todas as empresas como pertinente à Controladoria, apresenta muito alta

participação na identificação dos desvios entre projetado e realizado, bem como no alerta para as áreas fins individualmente e da organização como um todo, junto à alta administração. Atividades tipicamente decorrentes da utilização do orçamento como instrumento de acompanhamento.

No apoio tanto na interpretação e validação de projeções quanto na construção de cenários para auxílio na tomada de decisões, a Controladoria atua menos ativamente, quando comparada às demais atividades mencionadas, mas ainda encontra-se com alta participação nesses processos.

Como média geral, encontra-se a Controladoria, segundo os dados da amostra da pesquisa realizada com muito alta participação no processo de provimento de informações para as demais áreas e com alta participação no processo de avaliação de desempenhos e acompanhamento orçamentário-financeiro das organizações, ou seja, com efetiva contribuição na fase de controle do processo de gestão das empresas pesquisadas.

De forma geral, as respostas corroboram com os resultados da pesquisa de Giongo e Bianchi (2005) nas indústrias de grande porte do estado do Rio Grande do Sul, onde se constatou a participação da Controladoria com mais ênfase no processo de fornecimento de informações, seguido da sua participação na discussão dos cenários econômicos e na formulação da estratégia.

#### 5.3.4. Considerações finais acerca da Controladoria no Processo de Gestão

Conforme exposto no referencial teórico, a legitimação do órgão de Controladoria se dá a partir de sua efetiva participação no processo de gestão da organização.

Tomando o processo de gestão sob as fases do planejamento, controle e execução, assume-se como pressupostos que:

- A Controladoria não participa ativamente da fase de planejamento que costuma ocorrer no âmbito das próprias divisões operacionais.

- A Controladoria como suporte ao processo de gestão participa com mais ênfase da fase de controle, como provedora de informações e avaliadora de desempenhos.

No entanto, o primeiro pressuposto estabelecido, acerca da participação da Controladoria no processo de planejamento das áreas, obteve sinalização distinta da prevista. Os dados expostos na Tabela 11 demonstram, de forma sucinta, que a Controladoria possui participação muito alta na fase de planejamento da organização, embora atue, mais como provedora de informações do que como efetiva partícipe do processo de elaboração do planejamento.

**Tabela 11:** Controladoria na fase de planejamento - resumo

<b>Processo</b>	<b>Média Geral</b>
Demandadora de informações	3,88
Provedora de informações	3,98
Opinando acerca da viabilidade econômica dos planos em discussão	3,13
No processo de definições estratégicas	2,75
<b>MÉDIA GERAL</b>	<b>3,44</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa de campo realizada entre janeiro e abril/2007

Os resultados obtidos vão ao encontro do exposto em pesquisa realizada por Cardoso, Souza e Almeida (2006) nas 150 melhores empresas para se trabalhar, versão 2004, publicada pela Editora Abril S.A, onde acerca das atividades executadas pela Controladoria com maior intensidade, 27,3%, apenas, apresentam a atividade de Planejamento Estratégico, enquanto 81,8% apontam a elaboração de relatórios gerenciais, como principal atividade realizada.

No que se refere ao segundo pressuposto, considerando os dados obtidos nas empresas pesquisadas, na percepção dos entrevistados, a Controladoria desenvolve seu trabalho, por excelência, na fase de controle, como provedora de informações e avaliadora de desempenhos das áreas. O que pode ser observado na Tabela 12, corroborando com o pressuposto levantado.

**Tabela 12:** Controladoria na fase de controle - resumo

<b>Processo</b>	<b>Média Geral</b>	<b>Participação da Controladoria</b>
Fase de Controle - Provimento de Informações	3,75	Muito alta
Fase de Controle - Avaliação de Desempenhos	3,09	Alta
<b>Média Geral</b>	<b>3,42</b>	<b>Muito alta</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa de campo realizada entre janeiro e abril/2007

#### **5.4. A Controladoria no Estímulo à Sinergia entre as Áreas**

Em decorrência do referencial teórico do capítulo 2, Fundamentos da Controladoria, depreende-se que a Controladoria tem como missão assegurar a otimização do resultado da organização, como exposto por Almeida, Parisi e Pereira (1999), Figueiredo e Caggiano (1997) e Peleias (2002).

Com vistas a esse intento, Almeida, Parisi e Pereira (1999) elencam como atribuições fundamentais da Controladoria: participação ativa do processo de planejamento; interação e apoio às áreas operacionais; indução às melhores decisões para a empresa como um todo; credibilidade, persuasão e motivação e coordenação de esforços visando à sinergia das ações.

Para a efetiva coordenação dos esforços das áreas rumo a um objetivo previamente traçado pela organização, torna-se inerente à conquista pela credibilidade, a capacidade da persuasão e a necessidade de motivação. Além disso, ocupando a Controladoria a posição de coordenadora do processo de gestão e provedora de informações no sentido ao auxílio à tomada de decisão, torna-se natural o processo de indução às decisões que julga melhores para a organização.

Nesse sentido, procurou-se avaliar a influência da Controladoria no processo de tomada de decisão e de sua interação com as demais áreas com vistas à promoção de ações sinérgicas. Os dados encontram-se refletidos na Tabela 13.

**Tabela 13:** Controladoria e processo decisório

<b>Influência da Controladoria no Processo Decisório</b>	<b>Nunca ou não</b>	<b>Quase nunca</b>	<b>Às vezes</b>	<b>Quase sempre</b>	<b>Sempre ou sim</b>	<b>Média Geral</b>
Influencia o processo de tomada de decisões a partir do fornecimento e apresentação dessas informações	0	0	3	5	0	<b>2,63</b>
Interage com cada área isoladamente, contribuindo para que os objetivos locais estejam em comunhão com os objetivos estratégicos da organização	3	2	2	0	1	<b>1,25</b>
<b>MÉDIA GERAL</b>	3	2	5	5	1	<b>1,94</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa de campo realizada entre janeiro e abril/2007

A influência estabelecida não é negada, mas os gestores mostraram-se atentos no sentido de não fazerem uso dessa condição. Os respondentes chegaram a mencionar que:

R6 “De fato, não há como negar o poder que existe na forma como apresentamos os números, o próprio ângulo com que os dados são dispostos, mesmo de forma não intencional, acaba influenciando. Mas, tenho um cuidado enorme em procurar ser imparcial, fiel apenas às solicitações que foram feitas.”

R7 “Como trabalhamos com relatórios que já são definidos pela matriz da empresa, nesses casos, não há o que se falar em influência, mas quando trocamos com as outras áreas ou quando temos oportunidade de apresentar pessoalmente, sem querer, isso acontece, por mais cautela que se tenha.”

O quesito relativo ao estímulo à sinergia entre as áreas foi, na grande maioria das entrevistas, o mais discutido e demoradamente abordado. Em sua maioria, os gestores não imaginam a Controladoria como promotora desse estímulo, se colocando muito mais como provedora de informações e avaliadora de desempenhos do que com uma participação mais ativa no sentido de possibilitar e permitir abertura para discussões que possibilitassem tal intento.

Dessa forma, a interação da Controladoria com as áreas, no sentido de estimular a sinergia foi avaliada com resultado médio de 1,25, ou seja, segundo a convenção utilizada, com baixa participação nesse processo.

O estímulo à sinergia, discutido como fundamental para o cumprimento da missão da Controladoria por tantos autores, como Figueiredo e Caggiano (1997), Riccio e Peters (2003), Beuren (2002), Mosimann e Fisch (1999), foi ponto de grande questionamento entre os gestores entrevistados, nesse sentido, posicionaram-se dizendo que:

R1 “Sim, sempre. O próprio instrumento do *balanced scorecard* que utilizamos nos auxilia nesse sentido.”

R2 “Esse trabalho, em nossa empresa, é feito por nosso RH.”

R4 “Entendo o quanto é importante para a organização, mas não vejo a Controladoria atuando nesse sentido. Vejo, sim, o apoio principalmente dando informações às áreas para a tomada de decisão, mas atuando nesse compartilhamento e conduzindo para um mesmo fim, não, não vejo.”

R8 “Enxergo a importância e a necessidade de se estimular essa sinergia, diria que nossa empresa até carece disso, mas não conseguimos promover esse alinhamento. Acaba cada área prestando contas de seu resultado, de forma individual e corrigindo o que acha que conduz ao que está sendo cobrado.”

Na percepção dos entrevistados, a Controladoria possui um alto poder de influência dentro do processo decisório, atingindo média de 2,63, em virtude do seu papel na apresentação e interpretação das informações para subsídio gerencial.

Os gestores mostraram-se conscientes desse poder inato à posição ocupada e demonstraram-se bastante cautelosos diante dessa realidade. Na medida do possível, procurando se isentar de julgamentos de valor e deixando a tomada de decisão a cargo dos administradores.

No entanto, pode-se inferir que, ao se assumir um poder de influência no processo decisório da organização, de alguma forma, estar-se-á trabalhando a sinergia entre as áreas e fazendo-as convergir para um mesmo rumo. Então, apurou-se a média dos dois itens encontrados – influência da Controladoria no processo de gestão e estímulo da sinergia, propriamente dito - chegando-se a um resultado de 1,94, ou,

conforme convencionado, apresenta a Controladoria média participação no referido processo.

Ainda assim, entende-se que o pressuposto estabelecido de que a Controladoria não participa ativamente do processo de estímulo à sinergia entre as áreas é sinalizado como verdadeiro, no contexto das empresas analisadas. Haja vista, que cinco das oito empresas apresentam baixa participação da Controladoria no processo de estímulo à sinergia.

De forma resumida, teve-se como média dos resultados obtidos relativo à análise dos resultados, o exposto na tabela 14:

**Tabela 14:** Resumo da participação da Controladoria no processo de gestão

<b>Processo</b>	<b>Média Geral</b>	<b>Participação da Controladoria</b>
Fase de Planejamento	3,44	Muito alta
Fase de Controle	3,09	Alta
Fase de Execução	1,53	Baixa
Sinergia entre as Áreas	1,25	Baixa
Influência no Processo Decisório	2,63	Alta

**Fonte:** Dados da pesquisa de campo realizada entre janeiro e abril/2007

A pesquisa descreve órgãos de Controladoria que atuam no processo de gestão das organizações, principalmente, nas fases de planejamento e controle. No entanto, decorrente, provavelmente, do próprio processo de desenvolvimento e conquista de espaço na organização, atuam mais provendo informações e fazendo acompanhamentos e avaliações com a finalidade muito mais de descrever do que de orientar e coordenar, de forma sinérgica, o processo de gestão.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este capítulo faz a demonstração das considerações finais acerca da pesquisa realizada, procurando estabelecer uma conexão entre os pontos identificados e correlacioná-los ao objetivo principal do trabalho, ou seja, responder ao problema proposto, bem como, ratificar ou contrariar os pressupostos estabelecidos quando do planejamento da pesquisa.

O primeiro objetivo desse trabalho, tratado de forma implícita no referencial teórico, foi pela busca dos fundamentos da Controladoria, ou seja, seu caráter essencial, aquilo sem o qual não há que se falar em Controladoria.

Para tanto, foi realizado estudo para identificação do contexto histórico do surgimento da Controladoria no mundo e, mais especificamente, no Brasil. A intenção foi a de que, o entendimento de suas raízes e causas reais, possibilitasse uma análise crítica de como a Controladoria se apresenta hoje.

Como resposta, apresenta-se um ramo do conhecimento permeado por dúvidas e questionamentos, sobretudo no que diz respeito a sua relação com a Contabilidade e suas atribuições no contexto organizacional, e de outro lado, empresas que clamam por melhores processos de monitoramento e acompanhamento em decorrência das pressões de competitividade do mercado.

Dentro desse contexto, depreende-se que a Controladoria traz como desafio a coordenação do processo de gestão da organização, portanto, sua função essencial, aquela sem a qual não existe a legitimação do que seria um órgão de Controladoria.

Posta esta problemática, o trabalho traz como objetivo geral: analisar as práticas da Controladoria nas maiores empresas do Estado do Ceará, segundo o Prêmio Delmiro Gouveia, edição 2006, verificando de que modo o uso de tais práticas tem subsidiado o suporte ao processo de gestão dessas organizações.

Identificou-se que a Contabilidade e a Controladoria ainda se apresentam muito entrelaçadas, chegando mesmo a se observar as funções de Contabilidade Financeira e

Contabilidade Fiscal, características de uma Contabilidade de linha, como atribuições da Controladoria.

Além disso, a origem da Controladoria nas organizações se deu, segundo a percepção dos seus gestores, através da evolução da própria Contabilidade. Na percepção dos gestores entrevistados, a Controladoria apresenta-se como decorrência da evolução da própria Contabilidade e não ramo do conhecimento distinto desta. E, mais especificamente, ter a Controladoria advindo do processo natural evolutivo da Contabilidade Gerencial.

Dessa forma, o pressuposto de que o órgão de Controladoria foi concebido sob a concepção da evolução da própria Contabilidade, chegando a assumir como atribuições, atividades puramente contábeis e tipicamente de linha, foi observado nas empresas pesquisadas.

Considerando-se a atuação da Controladoria no processo de gestão, observou-se com as entrevistas realizadas, que a Controladoria participa da fase de planejamento das demais áreas. Dessa forma, não se constatou o pressuposto de que a Controladoria não participa ativamente da fase de planejamento, acreditando que esta costumava ocorrer no âmbito das próprias divisões operacionais;

Nesse sentido, foi identificado que relativa à participação da Controladoria no processo de planejamento das organizações pesquisadas, o pressuposto estabelecido de sua não participação de forma ativa, onde ficariam tais atividades a cargo das divisões operacionais, foi refutado.

Cabe ponderar, no entanto, que tal participação apurada como muito alta, está fortemente vinculada ao provimento de informações, ou seja, dentro de uma postura muito mais de assessoria do que de efetiva participação no processo decisório.

Na fase de controle, se observou que a Controladoria tem participação ativa, com classificação “alta”, com destaque, mais uma vez, às atividades de provimento de informações e avaliação de desempenhos. Tendo alcançado nota máxima quanto à apresentação e alerta dos desvios identificados nas áreas, mormente com o auxílio do instrumento do orçamento. Isto reforça o pressuposto de que a Controladoria, como suporte ao processo de gestão, participa mais ativamente da fase de controle, como

provedora de informações e avaliadora de desempenhos, confirmando-se nas empresas pesquisadas.

No que diz respeito ao estímulo da sinergia entre as áreas, o pressuposto estabelecido de que a Controladoria não atua estimulando a convergência dos interesses rumo a um caminho único, prévia e estrategicamente traçado, foi reforçado nas empresas pesquisadas. Sua atuação de forma sinérgica, apresenta-se na literatura, como condição para o cumprimento de sua missão, como asseguradora da otimização do resultado da organização.

De forma geral, a Controladoria possui participação ativa no processo de gestão das organizações pesquisadas, precisando evoluir no sentido de uma posição menos assessora, ou em outras palavras, menos mera provedora de informações para uma efetiva participação no sentido da coordenação do processo.

A Controladoria deve, então, participar da construção e consolidação dos planos, estratégico e operacional, instituindo controles que atuem de forma concomitante, não apenas apontando desvios de ações já executadas. E, como prova maior do efetivo cumprimento de sua missão, estimular a sinergia entre as ações executadas, de forma que, em caminhando todos para uma mesma direção, a otimização do resultado da organização venha a ser fruto natural do trabalho realizado e a Controladoria desponte, como asseguradora desse resultado.

As limitações encontradas para realização dessa pesquisa residiram no fato de se tratar de literatura com enfoque pragmático e pouco histórico, em confronto com a proposta implícita do trabalho de contextualização do advento da Controladoria com vistas ao entendimento das questões que hoje são polêmicas acerca de sua origem, definição e atribuições.

Vale destacar, também, a dificuldade para realização das entrevistas, em decorrência do ou pouco tempo disponível dos profissionais da área ou da falta de interesse em colaborar com um trabalho acadêmico dessa natureza.

Na construção do trabalho, alguns temas passaram a advir naturalmente do processo de pesquisa, podendo figurar como sugestões para novos estudos, a saber: a relação e expectativa de atuação da Controladoria relativa ao Planejamento Estratégico das organizações; um maior aprofundamento acerca da discussão da origem da

Controladoria, revestido de forte caráter histórico, viés importante e raro na literatura da área; a avaliação da participação da Controladoria no processo de gestão das organizações em uma amostra mais significativa de empresas, e, um aprofundamento nos conceitos administrativos do que viria a ser o estímulo à sinergia entre as áreas, haja vista, apresentar-se como parte da missão da Controladoria e, segundo a percepção dos profissionais entrevistados, ainda não ter sido plenamente atingido.

Este trabalho contribui para a área acadêmica e profissional, à medida que, a partir de uma análise crítica e realista dos desafios e oportunidades que promoveram o despontar da Controladoria, avalia o estágio em que esta se encontra, relativo à expectativa que se tem de sua atuação no Estado do Ceará, representado por suas maiores empresas.

Visa contribuir também, para o desenvolvimento da pesquisa científica e, em específico, para os estudos relativos à Controladoria no Brasil, possibilitando aos demais pesquisadores interessados no assunto, efetuar investigações sobre novos temas ou o aprofundamento do tema estudado sob um novo enfoque.

## 7 REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Lauro Brito de; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Carlos Alberto.

Controladoria. In: CATELLI, Armando. **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. São Paulo: Atlas, 1999. Cap.13, p.369-381.

ANDRADE, Inacilma Rita Silva; PELEIAS, Ivam Ricardo. Controladoria e cultura organizacional: um estudo de caso. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, n. 142, ano 32, p. 29-39, jul/ago 2003.

ANSOFF, H. Igor. **Administração Estratégica**. São Paulo: Atlas, 1990.

ANTHONY, Robert N.; GOVIDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2001.

ANTUNES, Maria Thereza Pompa.. A controladoria e o capital intelectual: um estudo empírico sobre sua gestão. **Revista Contabilidade & Finanças - FEA – USP**, São Paulo, n. 41, p. 21-37, maio/agosto 2006.

ARAGAKI, Carlos. Qual é o papel da Controladoria? Quais são suas competências? Um pouco de história. **Jornal ANEFAC**. Disponível em:  
<http://www.anefac.com.br/comites/controladoria>. Acesso em: 23/08/2006.

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG S. Mark. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**, Lisboa, Portugal: Edições 70 Ltda, 1977.

BEUREN, Ilse Maria; MOURA. **Gerenciamento da informação**: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial. São Paulo: Atlas, 1998.

BEUREN, Ilse Maria; MOURA, Verônica de Miglio. O papel da controladoria como suporte ao processo de gestão empresarial. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 126, p. 59-67, novembro/dezembro 2000.

BEUREN, Ilse Maria. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHMIDT, Paulo (Org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002. Cap. 1, p.15-38.

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

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

CATELLI, Armando; GUERREIRO, Reinaldo; PEREIRA, Carlos Alberto; ALMEIDA, Lauro Brito de. In: CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. São Paulo: Atlas, 1999. Cap.9, p.277-299.

CATELLI, Armando (Coordenador). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. São Paulo: Atlas, 1999.

CARVALHO, Marcelino Freitas de. **Uma contribuição ao estudo da controladoria em instituições financeiras organizadas sob a forma de banco múltiplo**. São Paulo, 1995. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

CARDOSO, Jorge Luiz; SOUZA, Marcos Antonio; ALMEIDA, Lauro Brito. Perfil do contador na atualidade: um estudo exploratório. **BASE - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**. Rio Grande do Sul, vol. 3, n. 3, p. 275-284, setembro/dezembro 2006.

CERTO, Samuel C.; PETER, J. Paul. **Administração estratégica: planejamento e implantação da estratégia**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 1993.

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

COLLATO, Dalila Cisco; REGINATO, Luciane; NASCIMENTO, Auster Moreira. As funções da controladoria na administração estratégica. *In: SEMINÁRIO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS, II, 2006, Blumenau. Anais eletrônicos...* Blumenau: FURB, 2006. Disponível em <<http://www.furb.br/especiais/download/371142-429300/Artigo%201%20-%20Sem%20Cont%202006%20-%20As%20funcoes%20da%20controladoria.pdf>>. Acesso em 23/07/2007.

COSENZA, José Paulo. Perspectivas para a profissão contábil num mundo globalizado: “um estudo a partir da experiência brasileira”. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 130, p. 43-63, julho/agosto 2001.

D’AMORE, Domingos; CASTRO, Aducto de Souza. **Curso de Contabilidade**. 14. edição. São Paulo: Saraiva, 1967.

FARIAS, Cláudio Gondim Bezerra. **A controladoria no contexto do sistema de gestão econômica (Gecon)** – uma abordagem para instituições financeiras. São Paulo, 1998. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de pós-graduação em Ciências Contábeis do Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

FREZATTI, Fábio; AGUIAR, Andson Braga de; GUERREIRO, Reinaldo. Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. *In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, XXX., Salvador. Anais...* Salvador: ANPAD, 2006. CD-ROM.

FREZATTI, Fábio; GUERREIRO, Reinaldo; AGUIAR, Andson Braga de; GOUVÊA, Maria Aparecida. Análise do relacionamento entre a contabilidade gerencial e o processo de planejamento das organizações brasileiras. *In*: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, XXIX, Brasília. **Anais...** Brasília: ANPAD, 2005. CD-ROM.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

GARCIA, Editinete André da Rocha. **Modelo de controladoria para empresas do ramo de construção civil, subsetor edificações sob a ótica da gestão econômica**. São Paulo, 2003, Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de pós-graduação em Ciências Contábeis do Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

GIONGO, Juliano; BIANCHI, Márcia. A participação da controladoria no processo de gestão organizacional. *In*: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, XXIX, Brasília. **Anais...** Brasília: ANPAD, 2005. CD-ROM.

GLAUTIER, Michel; UNDERDOWN, Brian. **Accounting theory and practice**. 5. ed. London: Pitman, 1994.

GUERREIRO, Reinaldo. **Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade**. São Paulo, 1989. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Programa de pós-graduação em Ciências Contábeis do Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

GUERREIRO, Reinaldo. **A meta da empresa: seu alcance sem mistérios**. São Paulo: Atlas, 1999.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HORNGREN, Charles T. **Contabilidade gerencial**. 5. ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1985.

INTERNACIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Internacional Management Accounting Practice 1** (IMAP1), March, 1998.

ITTNER, Christopher D.; LARCKER, David F. Assessing empirical research in managerial accounting: A value-based management perspective. **Journal of Accounting & Economics**, vol.32, p. 349-410, 2001.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

JOHNSON, Thomas H.; KAPLAN, Robert S.. **Relevance lost**: the rise and fall of management accounting. Boston: Harvard Business School Press, 1991.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade gerencial**: a recuperação da relevância da contabilidade. Tradução: Ivo Kokytowski. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

JOHNSON, Thomas H. **Relevância recuperada – empowerment**: delegando poder e responsabilidade para crescer. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 1994.

KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria**: teoria e estudo de casos. São Paulo: Pioneira, 1976.

KERLINGER, Fred Nichols. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais**: volume 1 – delineamentos da pesquisa. 2 ed. São Paulo: EPU, 1987.

KREISIG, Denise; NASCIMENTO, Auster Moreira; PETRY, Luiz Inácio; SPRINGER, Fabio Augusto. Um estudo sobre o processo de gestão em empresas familiares. *In*: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6., 2006, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: USP, 2006. Disponível em: [http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos62006/an\\_resumo.asp?cod\\_trabalho=172](http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos62006/an_resumo.asp?cod_trabalho=172). Acesso em 23/07/2007.

LUCIANI, Josiane Carla Jamoski; CARDOSO, Nerian José; BEUREN, Ilse Maria. Inserção da controladoria em artigos periódicos nacionais classificados no sistema Qualis da Capes. **Contabilidade Vista & Revista**. Minas Gerais, vol.18, n. 1, p. 11-26, janeiro/março 2007.

MALHOTRA, Naresh K. **Pesquisa de marketing**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001

MARTIN; Nilton Cano. Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. **Revista Contabilidade & Finanças - FEA – USP**, São Paulo, n. 28, p. 7-27, janeiro/abril 2002.

MARTIN; Nilton Cano; SANTOS, Lílian Regina dos; DIAS FILHO, José Maria. Governança empresarial, riscos e controles internos: a emergência de um novo modelo de Controladoria. **Revista Contabilidade & Finanças - FEA – USP**, São Paulo, n. 34, p. 7-22, janeiro/abril 2004.

MATTAR, Frauze Najib. **Pesquisa de marketing**. São Paulo: Atlas, 1993.

MINTZBERG, Henry. **Criando organizações eficazes: estruturas em cinco configurações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MIRANDA, Luiz Carlos; LIBONATI, Jeronymo José. Planejamento operacional. *In*: SCHMIDT, Paulo (Org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre:Bookman/Artmed 2002.

MOURA, Verônica de Miglio; BEUREN, Ilse Maria. O suporte informacional da controladoria para o processo decisório da distribuição física de produtos. **Revista Contabilidade & Finanças - FEA – USP**, São Paulo, n. 31, p. 45-65, janeiro/abril 2003.

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

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

OLIVEIRA, Luís Martins. **Controladoria**: conceitos e aplicações. São Paulo: Futura, 2002.

OLIVEIRA, Luís Martins; PEREZ JR., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria básica**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.

\_\_\_\_\_. **Controladoria**: estratégica e operacional. São Paulo: Thomson, 2005.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria**: gestão eficaz utilizando padrões. São Paulo: Saraiva, 2002.

PEREZ JR, José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sérgio Paulo Cintra. **Controladoria de gestão**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1995.

**PRÊMIO Delmiro Gouveia**: maiores e melhores empresas do Ceará, edição 2006. Disponível em <<http://www.premiodelmirogouveia.com.br>>, acessado em 02 de julho de 2007.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia de pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

REGINATO, Luciane; NASCIMENTO, Auster Moreira. Um estudo de caso envolvendo *business intelligence* com instrumento de apoio à controladoria. **Revista Contabilidade & Finanças** – FEA – USP, São Paulo, Edição 30 anos de Doutorado, p. 69-83, junho 2007.

RICCIO, Edson Luiz; PETERS, Marcos R. S. **Novos paradigmas para a função de Controladoria.** In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 17., Salvador. **Anais eletrônicos...** Salvador: ANPAD, 2003. Disponível em <http://www.tecsi.fea.usp.br/riccio/tac/>. Acesso em: 31/03/2007.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social:** métodos e técnicas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

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

SHANK, John K.; GOVIDARAJAN, Vijay. **A revolução dos custos:** como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. 5. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SIQUEIRA, José Ricardo Maia; SOLTELINHO, Wagner. O Profissional de controladoria no mercado brasileiro – do surgimento da profissão aos dias atuais. **Revista Contabilidade & Finanças** – FEA – USP, São Paulo, n. 27, p. 66-77, setembro/dezembro 2001.

SOUTES, Dione Olesczuk. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, XXIX, Brasília. **Anais...** Brasília: ANPAD, 2005. CD-ROM.

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

TEIXEIRA, Olímpio Carlos. **Contribuição ao estudo das funções e responsabilidades do controller nas organizações.** São Paulo, 2003. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de pós-graduação em Ciências Contábeis do Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

TUNG, Nguyen H. **Controladoria financeira das empresas**: uma abordagem prática. 6. ed. São Paulo: Edições Universidade Empresa, 1980.

YOSHITAKE, Mariano. **Funções do controller**: conceitos e aplicações de controle gerencial. São Paulo, 1982. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de pós-graduação em Ciências Contábeis do Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E.. **Contabilidade gerencial**. Tradução: André Olímpio Mosselman Du Chenov Castro. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

WILLSON, James D.; COLFORD, James P. **Controllership**: the work of the managerial accountant. 4. ed. USA: John Wiley & Sons, Inc, 1991.

**APÊNDICE**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ – UFC**  
**FEAAC – FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO,**  
**ATUÁRIA E CONTABILIDADE**  
**MESTRADO PROFISSIONAL EM CONTROLADORIA**

**PESQUISA ACADÊMICA**

A CONTROLADORIA COMO SUPORTE AO PROCESSO DE GESTÃO DAS GRANDES EMPRESAS DO ESTADO DO CEARÁ – UM ESTUDO EM EMPRESAS GANHADORAS DO PRÊMIO DELMIRO GOUVEIA, EDIÇÃO 2006.

**OBSERVAÇÕES IMPORTANTES:**

1. Esta pesquisa é de âmbito acadêmico do Mestrado Profissional em Controladoria da Universidade Federal do Ceará.
2. O objetivo principal é investigar como a Controladoria subsidia a processo de gestão das organizações, em suas fases de planejamento, execução e controle.
3. Todas as informações fornecidas e coletadas são de caráter estritamente confidencial e anônimo.

**ESTRUTURA DA CONTROLADORIA**

**01) Localização do órgão Controladoria na estrutura organizacional da empresa**

- Diretoria
- Órgão de assessoria ligado à alta administração
- Subordinado à área financeira
- Subordinado à administração geral
- Outra. Favor identificar: \_\_\_\_\_

**02) Atribuições do órgão Controladoria**

- Tesouraria
- Auditoria
- Contabilidade de Custos
- Contabilidade Financeira
- Contabilidade Gerencial
- Contabilidade Fiscal
- Orçamento
- Planejamento
- Controle
- Finanças

- Patrimônio
- Recursos Humanos
- Tecnologia da Informação
- Outros. Favor identificar: \_\_\_\_\_

**03) Natureza dos trabalhos desenvolvidos. Você considera que a Controladoria atua como:**

- Órgão de linha (apoio)
- Órgão de *staff* (assessoria)
- Órgão de linha e de *staff*

**ORIGEM DA CONTROLADORIA**

**04) A criação do órgão teve origem a partir da necessidade de:**

- Reestruturação do organograma
- Evolução da atuação da contabilidade no processo de gestão da empresa
- Evolução da contabilidade gerencial
- Assessoria ao processo de gestão, sendo desvinculada da área contábil
- Outro. Favor identificar

**05) Em seu ponto de vista, a Controladoria apresenta-se:**

- Como a evolução da própria Contabilidade
- Como evolução da Contabilidade Gerencial, mais especificamente
- Como uma área distinta da Contabilidade, mas fortemente influenciada por esta
- Como uma área distinta da Contabilidade, sem qualquer relação com esta

**06) O atual gestor do órgão de Controladoria tem como formação (ões):**

- Contabilidade
- Economia
- Administração de empresas
- Informática
- Outro. Favor identificar: \_\_\_\_\_

## CONTROLADORIA NO PROCESSO DE GESTÃO

Partindo-se da definição de processo de gestão como sendo o processo decisório da organização formado pelas fases de planejamento (estratégico, tático e operacional), execução e controle, questiona-se acerca da participação da Controladoria em cada uma das mencionadas fases:

### 07) A empresa realiza planejamento estratégico?

Sim

Não (avançar para a questão de número 12)

Para responder as perguntas abaixo, utilize o seguinte intervalo de frequência:

1. Nunca ou não

2. Quase nunca

3. Às vezes

4. Quase sempre

5. Sempre ou sim

Pergunta	Nunca ou não	Quase nunca	Às vezes	Quase sempre	Sempre ou sim
8. A Controladoria <b>participa</b> do processo de definições <b>estratégicas</b> da organização.					
9. A Controladoria participa do processo de planejamento estratégico <b>fornecendo</b> informações acerca do ambiente interno (pontos fortes e fracos) e externo (ameaças e oportunidades)?					
10. A Controladoria participa do					

<p>processo de planejamento estratégico <b>opinando</b> acerca da viabilidade econômica dos planos em discussão.</p>					
<p>11. A Controladoria participa da elaboração do planejamento estratégico da organização <b>demandando</b> informações das áreas fins.</p>					
<p>12. A Controladoria atua <b>provendo informações</b> para subsidiar o processo de planejamento da organização como um todo junto à <b>alta administração</b>.</p>					
<p>13. A Controladoria atua <b>provendo informações para as áreas</b> visando subsidiar seus processos de planejamento.</p>					
<p>14. A Controladoria é solicitada para apoiar na <b>interpretação e validação</b> das <b>projeções</b> de longo prazo realizadas por outros departamentos.</p>					
<p>15. A Controladoria atua na <b>construção de cenários</b> na tentativa de simular as melhores soluções a serem tomadas pela organização.</p>					
<p>16. A Controladoria <b>administra o sistema de informações</b></p>					

<b>gerenciais</b> da organização (análise do sistema, solicitação de ajustes e mudanças necessárias).					
17. A Controladoria <b>elabora os orçamentos</b> dos planos operacionais aprovados.					
18. A Controladoria realiza o acompanhamento ( <b>controle</b> ) dos planos operacionais aprovados, comparando desempenho previsto com realizado <b>de cada área</b> da empresa.					
19. A Controladoria realiza o acompanhamento ( <b>controle</b> ) dos planos operacionais aprovados, comparando desempenho previsto com realizado da <b>organização como um todo</b> .					
20. A Controladoria <b>apresenta os desvios identificados</b> .					
21. A Controladoria <b>avisa as áreas</b> acerca dos desvios identificados em suas análises.					
22. A Controladoria <b>demandar ações das áreas</b> onde os desvios são identificados.					
23. A Controladoria <b>participa</b> da busca por soluções para correção dos desvios apontados nas áreas.					

24. A Controladoria <b>atua diretamente</b> na correção dos desvios apontados nas áreas.					
25. A Controladoria é demandada pelos demais setores no sentido do <b>fornecimento de informações.</b>					
26. A Controladoria <b>influencia</b> o processo de tomada de decisões a partir do fornecimento e apresentação dessas informações.					
27. A Controladoria por interagir com cada área isoladamente, <b>contribui</b> para que os <b>objetivos locais</b> estejam em <b>comunhão</b> com os <b>objetivos estratégicos</b> da organização.					