

MOTIVAÇÕES PARA IMPLANTAR A ÁREA ORGANIZACIONAL DE CONTROLADORIA EM GRANDES EMPRESAS

MOTIVATIONS TO IMPLEMENT ORGANIZATIONAL CONTROLLING AREA IN LARGE COMPANIES

Ilse Maria Beuren

Doutora em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo - USP e Professora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau - FURB

Recebido em: 15/05/2010

Aceito em: 09/04/2012

Ely do Carmo Oliveira Gomes

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau - FURB

Rodrigo Marciano da Luz

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau - FURB

RESUMO

O presente estudo objetiva verificar os motivos que levaram grandes empresas a implantar a área organizacional de controladoria e os benefícios daí decorrentes. Para tanto, foi realizada pesquisa descritiva por meio de uma *survey*, com abordagem quantitativa. Foram selecionadas as maiores empresas em faturamento da região Sudeste, listadas na *Revista Exame*, de 2008. Um questionário foi enviado de forma eletrônica ao *controller* ou responsável pela controladoria destas empresas, e a amostra totalizou 18 empresas que responderam à pesquisa. Os resultados do estudo mostram que as motivações para as organizações implantarem a área organizacional de controladoria, apontadas pelos respondentes da pesquisa, foram as seguintes: melhorar o processo de gestão; buscar a eficácia no sistema de informações; construir um sistema de informações para a gestão da empresa; manter iniciativa para atender aos interesses da empresa a longo prazo; ter iniciativa para conservar a empresa competitiva. Quanto aos benefícios que a área organizacional de controladoria trouxe às empresas, destacaram-se os indicados na sequência: melhorias na gestão e controles mais adequados; descentralização das decisões; melhoria da competência contábil e financeira, controles de risco para adaptação às exigências do mercado; informações pertinentes à tomada de decisões de rotina e estratégicas, controle efetivo das normas internas; segurança no atendimento das responsabilidades legais e fiscais.

Palavras-chave: motivações; implantação; área organizacional; controladoria; grandes empresas.

ABSTRACT

The goal of this study is to verify the reasons why large companies implemented the organizational controlling area and the benefits of doing so. Thus, a descriptive survey was conducted using a quantitative approach. We selected the companies that present the highest revenue in the Southeast Region, as listed in the magazine *Exame* 2008. A questionnaire was sent electronically to the controller or the person in charge of controlling in these companies and the sample amounted to 18 companies that responded to the survey. The study results show that the motivations for companies to implement the organizational controlling area pointed out by the respondents of the survey were: improve the management process; pursue efficiency in the system of information; build a system of information for the management of the company; initiative to meet the interests of the company in a long term and initiative to keep the company competitive. Regarding to the benefits that the organizational controlling area has brought to the companies, the outstanding ones were: improvements in the management and more appropriate controls; decentralization of decisions, improvement in the skills and financial accounting, control of risks to adapt to market requirements; relevant information to routine and strategic decision-making, effective control of internal policies, security in addressing the legal and fiscal responsibilities.

Keywords: motivations; implementation; organizational controlling area; large companies.

Endereços dos autores:

Ilse Maria Beuren
<ilse@furb.br>

Ely do Carmo Oliveira Gomes
<ely@sefa.pr.gov.br>

Rodrigo Marciano da Luz
<rluz@upf.br>

1. INTRODUÇÃO

Devido ao aumento da complexidade empresarial, em face do cenário econômico em que as empresas estão inseridas, e à maior competitividade mundial e globalizada, cada vez mais há necessidade de planejar e gerir as informações para que estas possam chegar até os gestores de forma organizada. Como consequência destes fatores, surge a importância da controladoria nas organizações.

Segundo Giongo & Bianchi (2005), a elaboração de um planejamento adequado pode trazer contribuições importantes para que as decisões tomadas no presente apoiem as consequências geradas no futuro. É na administração destas situações que se evidencia a necessidade da controladoria, tendo como função o suporte de informações aos gestores na busca da eficácia da organização, com o propósito de manter, desta forma, uma estreita relação com a atividade de planejamento nas empresas.

A área organizacional de controladoria é um órgão do sistema formal da organização que responde pelo controle do processo de gestão bem como pela geração e pelo fornecimento de informações, com o objetivo de assessorar as demais unidades organizacionais para que obtenham um resultado sinérgico dos objetivos planejados, e também de fornecer informações para os agentes externos que se relacionam com a empresa (BORINELLI, 2006).

O gerenciamento da informação, segundo Araújo & Luca (2006), tem sido cobrado pelos principais participantes do mercado. Os investidores buscam maior transparência nas informações fornecidas pelos gestores das empresas investidas; os fornecedores e instituições financeiras necessitam de informações que suportem suas decisões; o governo cada vez mais cobra informações das organizações. Os usuários internos das organizações buscam informações para desenvolver suas funções na elaboração do planejamento, na realização do planejado, no controle, na avaliação de desempenho e na adoção de medidas corretivas.

A controladoria, enquanto órgão organizacional formalmente responsável pela geração e fornecimento de informações, precisa realizar o gerenciamento da informação de modo a atender às exigências destes usuários. Segundo Almeida, Parisi &

Pereira (2001: 342), a controladoria também constitui-se como “órgão aglutinador e direcionador de esforços dos demais gestores que conduzam à otimização do resultado global da organização”. Os referidos autores ressaltaram, ainda, que isso não exime os gestores de suas responsabilidades sobre o resultado planejado e realizado.

Pesquisas empíricas são necessárias para verificar se as atribuições da controladoria, preconizadas na teoria, são efetivamente as que motivam as organizações a implantar o órgão controladoria. Neste sentido, formulou-se a seguinte pergunta de pesquisa: *Quais são os motivos que levaram grandes empresas a implantar a área organizacional de controladoria?* Assim, o objetivo do presente estudo é identificar os motivos que levaram grandes empresas a implantar a área organizacional de controladoria e os benefícios daí decorrentes.

A controladoria, enquanto ramo de conhecimento, conforme esclareceram Almeida, Parisi & Pereira (2001: 342), “é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, a construção e a manutenção de sistemas de informações”. A finalidade é atender às necessidades informativas dos gestores nas diversas etapas do processo decisório. Nesta perspectiva é que se justifica um estudo que busca compreender as motivações para as organizações implantar a área organizacional de controladoria e os benefícios proporcionados pela mesma.

O estudo está estruturado em cinco seções, iniciando com essa introdução. Em seguida, faz uma incursão teórica nos objetivos, artefatos e funções da controladoria. Após, evidencia a trajetória da pesquisa realizada. Na sequência, apresenta os resultados do estudo, destacando as características da área de controladoria, as suas funções/atividades e as razões que levaram as empresas pesquisadas a implantar a área organizacional de controladoria e os benefícios daí decorrentes. Por último, apresenta as conclusões da pesquisa realizada e recomendações para futuros estudos sobre o tema.

2. CONTROLADORIA

As mudanças que estão ocorrendo em nível mundial trazem às organizações a necessidade de

possuírem uma área que possa auxiliá-las em seu processo de planejamento e controle (KANITZ, 1976). A área organizacional com as atribuições reportadas a que o autor em referência se refere é a controladoria. Embora já transcorridas algumas décadas de quando o autor vislumbra esta necessidade, o cenário atual, com mercados globalizados, concorrência acirrada, crises financeiras mundiais, dentre outras mudanças, justifica a existência dessa área.

Outro fator a considerar é o crescimento das organizações, pois, quanto mais crescem, maior é a necessidade de controle. Por outro lado, há também pequenas empresas se profissionalizando, o que implica conhecimentos e técnicas que sejam aplicáveis no seu dia a dia. Roehl-Anderson & Bragg (1996) explicaram que é através da controladoria que os gestores de uma organização têm a oportunidade de conduzir seus esforços para que estes tragam retornos satisfatórios. A controladoria auxilia a alta direção na busca de informações consistentes a fim de definir os rumos a serem seguidos pela organização.

A controladoria é a área responsável para avaliar possibilidades, elaborar políticas, orçamentos, estabelecer padrões de controle e estruturar um sistema de informação para atender às necessidades de gestão de uma organização (CHING, 2006). Depreende-se do exposto a importância da área organizacional de controladoria em uma organização, pois ela é responsável pela geração e pelo fornecimento de informações que suportam a tomada de decisões no processo de gestão das organizações.

Segundo Garcia (2010: 2), a controladoria é responsável pela “elaboração e implementação de um sistema integrado de informações operacionais e financeiras para, a partir das demonstrações contábeis geradas e baseadas em uma estrutura sólida de controles internos, suprir os gestores com ferramentas de análise e controle gerencial”. Com este arcabouço, o *controller* intenta contribuir com o alcance das metas estabelecidas para as diversas áreas e da organização como um todo.

No entanto, de acordo com Jordan, Neves & Rodrigues (2003: 431), dentre os vários aspectos relativos à evolução da função da controladoria nas organizações, destaca-se “a passagem de uma exigência de racionalidade técnico-econômica para uma dimensão mais psicossocial e de uma concepção

instrumental a uma concepção de motivação e coordenação de atividades em estruturas de gestão descentralizada”.

As organizações, ao exercerem suas atividades e com vistas à manterem o controle, devem possuir uma área específica, denominada controladoria. Mambrini, Colauto & Beuren (2004: 45) argumentaram que “a controladoria existirá em uma empresa, quer sua estrutura organizacional a tenha ou não como unidade administrativa”. Segundo Tung (1976: 86), a “diversidade das organizações empresariais, cada uma delas necessita de um tipo específico de controladoria, mas existe na essência uma estrutura básica, comum a todas elas”.

2.1. Estrutura formal e missão da controladoria

A controladoria é concebida, de acordo com Mosimann & Fisch (1999), como ramo do conhecimento e como unidade administrativa nas organizações. Estes autores diferenciaram esses dois enfoques: (a) como uma área do conhecimento humano – com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências, que deve estar presente e participar das três etapas do processo de gestão, que são planejar, executar e controlar; (b) como um órgão administrativo – com missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa, que coordena e participa do processo de planejamento.

Borinelli (2006: 106) descreveu a controladoria em três perspectivas: “(a) como ramo do conhecimento, aspectos conceituais; (b) como conjunto de atividades, funções e artefatos, aspectos procedimentais; e (c) como órgão do sistema formal organizacional das entidades, aspectos organizacionais”.

Sob a ótica dos aspectos conceituais, Borinelli (2006: 114) considerou que a controladoria busca apoio na “Gestão Econômica, na Teoria da Contabilidade e em outras ciências, por exemplo: Administração, Economia, Psicologia e Estatística”. Depreende-se a existência de uma visão multidisciplinar para esta área do conhecimento.

Na perspectiva dos aspectos procedimentais, ao atuar como órgão de linha ou de *staff*, a área organizacional de controladoria participa do planejamento operacional, da execução do plano e do seu controle,

por meio do conjunto de suas funções e atividades. Oliveira (2000: 148) explicou que as unidades organizacionais de “linha têm ação de comando, enquanto as unidades organizacionais de assessoria não têm ação de comando, pois apenas aconselham as unidades de linha no desempenho de suas atividades”.

Como sistema formal ou aspectos organizacionais, Borinelli (2006: 198) definiu a controladoria como “órgão do sistema formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial demandadas”.

Na utilização dos recursos disponíveis em uma organização, por meio dos diversos processos em que os gestores buscam maior eficiência e geração do lucro, a controladoria tem o papel de otimizar os resultados com o planejamento operacional. A missão da controladoria é dar suporte à gestão dos negócios da empresa, com vistas a assegurar que esta alcance seus objetivos. Segundo Oliveira (2009: 29), “o propósito da controladoria é otimizar o resultado da entidade e dar suporte à tomada de decisão, de modo a assegurar que esta atinja seus objetivos, cumprindo assim sua missão”.

Mosimann & Fisch (1999: 23) ressaltaram que “a controladoria tem a obrigação de empregar todas as suas forças para certificar-se do cumprimento da missão e da continuidade da empresa”. Almeida, Parisi & Pereira (2001: 348) destacaram como missão da controladoria “permitir e aperfeiçoar a aplicação, dentro do ambiente da empresa, dos conceitos de gestão econômica; e otimizar os resultados da empresa”.

Santos (2005: 15) explicitou que “a missão é a verdadeira razão de ser da empresa, ela é que caracteriza e direciona o modo de atuar da organização”. As funções da controladoria estão ligadas aos objetivos, decorrentes da missão da empresa. De acordo com Almeida, Parisi & Pereira (2001), essas funções são as seguintes: subsidiar o processo de gestão; apoiar a avaliação de desempenho; apoiar a avaliação de resultado; gerir os sistemas de informações; e atender aos agentes do mercado.

2.2. Funções da controladoria

Kanitz (1976: 7-8) definiu como função da controladoria a implantação e o controle dos

sistemas de (a) informação, que compreende os sistemas contábeis e financeiros da empresa; (b) motivação, para verificar os efeitos dos sistemas de controle sobre as áreas atingidas; (c) coordenação do processo; (d) avaliação dos resultados obtidos; (e) planejamento, que consiste na verificação da consistência e da viabilidade dos planos; (f) acompanhamento, que visa a verificar o andamento dos processos planejados.

Ainda sobre a função da controladoria, Kanitz (1976) advertiu que esta não está restrita à administração do sistema contábil, pois a área organizacional de controladoria recebe informações necessárias ao cumprimento da sua função de diversas áreas organizacionais, informações estas que variam de acordo com a área de conhecimento relativa a cada setor. Neste sentido, Anthony & Govindarajan (2002: 155) aduziram que “o *controller* é a pessoa responsável por projetar e operar o sistema de controle gerencial”.

Borinelli (2006) procurou sistematizar o conhecimento teórico sobre controladoria por meio de uma análise crítica à literatura, denominando esta sistematização de Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC). Nela propôs que as funções, por meio das quais a área do conhecimento controladoria se materializa no ambiente organizacional, são as seguintes:

- a) função contábil – compreende as atividades relativas ao desenvolvimento da contabilidade societária, como gerenciar as atividades de contabilidade, elaborar demonstrações contábeis, atender às demandas informacionais do mercado e desenvolver políticas e métodos de controle;
- b) função gerencial-estratégica – abrange atividades relativas a gerar informações de natureza contábil, patrimonial, econômica, financeira e não financeira ao processo de gestão para a tomada de decisão. Dentro desta função, ainda se incluem as atividades de coordenar, assessorar e consolidar os processos de elaboração dos planos empresariais e o orçamento; criar condições para a realização do controle; auxiliar na definição e gestão de preços de transferência gerenciais; realizar estudos de viabilidade econômica de projetos;

- c) função de custos – tem como atividade registrar, mensurar, controlar, analisar e avaliar os custos, no que diz respeito à viabilidade de novos produtos e serviços, resultados de produtos e de linhas de negócios, tendo como base análises gerenciais e estratégicas;
- d) função tributária – compreende o atendimento das atividades relativas às obrigações legais, fiscais e acessórias previstas em leis e normas tributárias, e a elaboração do planejamento tributário;
- e) função de proteção e controle dos ativos – são as atividades ligadas a prover proteção aos ativos, e as atividades de registrar e controlar todo o patrimônio da organização;
- f) função de controle interno – estabelecer e monitorar o sistema de controles internos, com a finalidade de salvaguardar o patrimônio organizacional e os interesses da empresa;
- g) função de controle de riscos – identificar, medir, analisar, avaliar, divulgar e controlar os riscos envolvidos na operação;
- h) função de gestão da informação – criar modelos de informações e gerenciar estas informações, podendo ser elas dados contábeis, patrimoniais, gerenciais etc.

Verifica-se que a controladoria pode exercer diversas funções em uma organização, funções estas que vão desde efetuar os registros contábeis e até a gestão da informação, sendo esta última considerada uma das funções mais importantes da controladoria. Estas funções devem estar alinhadas com os objetivos da área organizacional de controladoria, que, por sua vez, deve ser decorrente da missão da empresa.

Para o exercício de suas funções, nas inúmeras atividades de suporte ao processo de planejamento e controle empresarial que realiza, a controladoria utiliza-se de sistemas, instrumentos, ferramentas e técnicas diversas. Catelli (2001: 29) afirmou que “as empresas necessitam de uma abordagem holística para fazer face a seus desafios, devendo implementar metodologias/tecnologias adequadas nos diversos subsistemas empresariais”.

2.3. Artefatos utilizados em controladoria

Frezatti (2006: 36) explicou que “o termo artefato tem sido utilizado para compreender uma série de elementos utilizados nas organizações, tais como ferramentas (relatórios gerenciais), sistemas (de informação, por exemplo), conceitos (EVA), que possam proporcionar entendimentos variados”. Borinelli (2006) citou que “artefatos, em controladoria, compreendem um conjunto de conceitos, modelos, métodos, sistemas e filosofias utilizados no desenvolvimento das atividades e das funções de controladoria”.

As concepções dos autores citados se complementam, pois o que se percebe é que o termo “artefato” é utilizado para generalizar conceitos, modelos, instrumentos e ferramentas. Borinelli (2006) mencionou que os artefatos utilizados no desempenho das funções de controladoria são os seguintes:

- a) métodos, critérios e sistemas de custeio – custeio por absorção, custeio baseado em atividades, custeio pleno ou integral, custeio variável, custeio direto, custo padrão, custo de reposição, custeio meta, custeio do ciclo de vida, *total cost of ownership* (TCO);
- b) métodos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho – preços de transferência, moeda constante, valor presente, retorno sobre o investimento, retorno sobre o patrimônio líquido, *benchmarking*, *economic value added* (EVA), *market value added* (MVA);
- c) filosofias e modelos de gestão – planejamento (estratégico e operacional), orçamento, simulação, *beyond budgeting*, contabilidade por responsabilidade, *kaizen*, *just in time* (JIT), teoria das restrições, gestão baseada em atividades, modelo de gestão econômica (Gecon), *balanced scorecard* (BSC), *value based management* (VBM), gestão de custos interorganizacionais, análise de cadeia de valor, planejamento tributário, mapa de gestão de riscos.

Segundo Borinelli (2006), há uma série de elementos conceituais que precedem os artefatos de controladoria, dentre eles modelos de gestão, de decisão, de mensuração e de informação. Embora separados em suas concepções teóricas, presume-se que, em sua operacionalização, estejam forte-

mente imbricados, o que se pretende constatar de forma empírica.

3. MÉTODOS E PROCEDIMENTOS DE PESQUISA

Para atender ao objetivo proposto, realizou-se pesquisa descritiva, por meio de levantamento. Gil (2002) explicou que a pesquisa descritiva tem como principal finalidade descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis. Nesta perspectiva, buscou-se descrever as características da controladoria, as funções/atividades que realiza e os motivos que levaram as empresas pesquisadas a implantar a controladoria..

A população desta pesquisa consistiu das maiores empresas em faturamento da região Sudeste, listadas entre as 500 melhores e maiores da *Revista Exame*, de 2008. Identificaram-se 340 empresas, e para estas foi encaminhado um questionário endereçado ao *controller* ou responsável pela controladoria por meio eletrônico, cujo endereço foi pesquisado no *site*. A amostra por acessibilidade compreende as 20 empresas que responderam ao instrumento de pesquisa, dos quais dois questionários foram anulados por não terem os entrevistados preenchido o mesmo conforme as instruções.

Os dados de cada empresa respondente foram analisados com enfoque quantitativo. Triviños (1995: 118) reportou que a pesquisa quantitativa é a investigação que ocorre baseada na estatística. As respostas foram tabuladas analiticamente em meio eletrônico, com o auxílio do *software Excel for Windows 2003*. As questões do primeiro bloco, que investigaram as características da controladoria nas empresas pesquisadas, tiveram suas respostas tabuladas com o registro do número de observações e o percentual correspondente, relativamente ao total de respostas.

Nas questões do segundo e terceiro blocos, relativas às funções/atividades realizadas pela controladoria e aos motivos que levaram as empresas pesquisadas a implantar este órgão em sua estrutura organizacional, solicitou-se aos respondentes que atribuíssem uma nota de 1 a 5, em que 1 correspondia à menor nota e 5 à maior nota, para os diversos itens

apresentados em cada pergunta. A exceção ocorreu em duas questões: uma que solicitava o tempo dedicado às funções/atividades, em que foram adotados intervalos; e outra em que se considerou o mesmo procedimento do primeiro bloco de perguntas.

Ressalta-se que os resultados da pesquisa se limitam aos elementos pesquisados da amostra dos 18 questionários respondidos conforme as instruções estabelecidas. Outra limitação diz respeito à forma de aplicação do questionário, uma vez que não houve o acompanhamento do pesquisador durante as respostas, o que impediu eventual esclarecimento no caso de o respondente não compreender a pergunta.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

A seção de análise dos dados inicia-se com as características da área organizacional controladoria, destacando sua denominação, tempo de existência, subordinação hierárquica, posição no organograma e missão. Na sequência, evidencia os objetivos, abrangência da área, funções, atividades, tempo dedicado às respectivas funções/atividades e meios de obtenção das informações. Em seguida, discorre sobre os motivos e benefícios decorrentes da sua implantação, ressaltando-se os seguintes aspectos: motivos e benefícios da implantação da área; principais usuários das informações; contribuições às estratégias externas e internas da empresa; e segurança proporcionada pela controladoria à gestão.

4.1. Características da área organizacional controladoria

A Tabela 1 evidencia a denominação da área organizacional de controladoria nas empresas respondentes da pesquisa.

Tabela 1: Denominação da área organizacional de controladoria

| Denominação da área onde são realizadas as funções de controladoria | Número de observações | % |
|---|-----------------------|----|
| Controladoria | 11 | 61 |
| Gerência de Área de Controle de TI e Contábil | 3 | 17 |
| Gerência Geral de Controladoria | 2 | 11 |
| Diretoria Econômica Administrativa | 2 | 11 |

Verifica-se, na Tabela 1, que em 61% das empresas pesquisadas a denominação dada à área que exerce a função foco da pesquisa é a Controladoria; em 17%, Gerência de Área de Controle de TI e Contábil; e, em 11%, Gerência Geral de Controladoria, e Diretoria Econômica Administrativa. Estes resultados se coadunam com o observado em Mambrini, Colauto & Beuren (2004), segundo os quais esta área existirá em uma empresa, independentemente de sua formalização como tal na estrutura organizacional.

A Tabela 2 demonstra há quanto tempo a empresa possui a área organizacional de controladoria.

Tabela 2: Tempo de existência da área organizacional de controladoria

| Número de anos de existência da área organizacional de controladoria | Número de observações | % |
|--|-----------------------|----|
| 0-10 anos | 5 | 28 |
| 10-20 anos | 7 | 38 |
| 20-30 anos | 3 | 17 |
| Mais de 30 anos | 3 | 17 |

A formalização da controladoria vem se consolidando nas organizações, como demonstrado na Tabela 2. Nota-se que 38% das empresas possuem a área organizacional de controladoria formalizada entre 10 e 20 anos; 17%, entre 20 e 30 anos; e, em 17%, mais de 30 anos. Isto demonstra a preocupação das empresas em manter o controle de suas atividades, uma vez que a área organizacional de controladoria já existe mais de uma década na maioria das empresas respondentes da pesquisa.

A Tabela 3 evidencia o órgão ao qual a área organizacional de controladoria está subordinada nas empresas respondentes.

Tabela 3: Órgão de subordinação da área organizacional de controladoria

| Órgão de subordinação da área organizacional de controladoria | Número de observações | % |
|---|-----------------------|----|
| Diretoria Geral | 4 | 22 |
| Diretoria Financeira | 4 | 22 |
| Planejamento e Controle | 3 | 17 |
| Controle Financeiro e Operacional | 3 | 17 |
| Área de Finanças | 2 | 11 |
| Vice-Presidência | 2 | 11 |

Verifica-se, na Tabela 3, que em 22% das empresas a área organizacional de controladoria está subordinada à Diretoria Geral e à Diretoria Financeira; em 17%, ao Planejamento e Controle e ao Controle Financeiro e Operacional; e, em 11%, à Área de Finanças e à Vice-Presidência. Embora não haja uniformidade entre as empresas pesquisadas, a controladoria, na maioria delas, está ligada diretamente à alta administração das empresas, o que vai ao encontro da literatura estudada.

Na Tabela 4, consta se a área organizacional de controladoria situa-se no organograma como um órgão de linha ou de *staff* nas empresas respondentes.

Tabela 4: Posição no organograma da área organizacional de controladoria

| Posição no organograma da área organizacional de controladoria | Número de observações | % |
|--|-----------------------|----|
| Linha | 10 | 56 |
| Staff | 8 | 44 |

Observa-se, na Tabela 4, que em 56% das empresas a controladoria é um órgão de linha, uma vez que participa ativamente do processo de tomada de decisão. Nas demais (44%), a controladoria atua como órgão de *staff*, ou seja, apoio e assessoria aos gestores. Estes achados corroboram, ainda que com percentual inferior, os resultados da pesquisa de Borinelli (2006), em que se constatou que 73% das unidades organizacionais investigadas a possuem como órgão de linha, uma vez que ela participa ativamente do processo de tomada de decisão.

Questionou-se também as empresas sobre a existência ou não da missão da área organizacional de controladoria, ou daquelas que exercem as funções de controladoria quando não existia formalmente constituída. As respostas constam na Tabela 5.

Tabela 5: Missão da área organizacional de controladoria

| Missão da área organizacional de controladoria | Número de observações | % |
|--|-----------------------|----|
| Possui | 15 | 83 |
| Não possui | 3 | 17 |

Observa-se, na Tabela 5, que 83% das empresas pesquisadas possuem missão formalizada para a área organizacional de controladoria, ou para aquelas áreas que exercem a função de controladoria. A existência de uma missão explicitada para o órgão de controladoria é importante no sentido de promover a convergência das pessoas que nela atuam para o rumo desejado pela organização, conforme já apontado na revisão de literatura.

4.2. Funções e atividades da área organizacional de controladoria

Nas questões que seguem, solicitou-se aos respondentes que atribuíssem notas de 1 a 5, sendo 5 a maior nota e 1 a menor nota, para cada um dos itens das respectivas perguntas. Assim, por exemplo, na questão abaixo, os respondentes indicaram uma nota para cada um dos objetivos apresentados no instrumento de pesquisa, com variações de 1 a 5, depen-

dendo da intensidade de sua presença na área organizacional de controladoria da empresa pesquisada. As notas atribuídas aos objetivos da área organizacional de controladoria, expostos no instrumento de pesquisa, são demonstradas na Tabela 6.

Conforme demonstra a Tabela 6, o principal objetivo da controladoria nas empresas respondentes é garantir informações adequadas ao processo decisório, com média 4,71; na sequência, criar condições para exercer o controle (4,31), planejar ações que reduzam custos para a organização (4,18), zelar pelo desempenho da organização (4,06) e coordenar a elaboração do planejamento estratégico e operacional (4,00). A média ponderada variou entre 4,71 e 3,24 para os sete objetivos da área organizacional de controladoria apresentados, que foram extraídos da revisão de literatura.

Na Tabela 7, evidenciam-se as áreas de abrangência da área organizacional de controladoria nas empresas pesquisadas.

Tabela 6: Objetivos da área organizacional de controladoria

| Objetivos da área organizacional de controladoria | Número de observações em cada nota | | | | | Total de pontos | Número de respostas | Média |
|--|------------------------------------|---|---|---|---|-----------------|---------------------|-------|
| | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 | | | |
| Garantir informações adequadas ao processo decisório | 14 | 1 | 2 | 0 | 0 | 80 | 17 | 4,71 |
| Criar condições para exercer o controle | 10 | 3 | 2 | 0 | 1 | 69 | 16 | 4,31 |
| Planejar ações que reduzam custos à organização | 10 | 3 | 2 | 1 | 1 | 71 | 17 | 4,18 |
| Zelar pelo desempenho da organização | 10 | 2 | 2 | 2 | 1 | 69 | 17 | 4,06 |
| Coordenar a elaboração do planejamento estratégico e operacional | 9 | 2 | 4 | 1 | 1 | 68 | 17 | 4,00 |
| Sugerir indicadores de desempenho financeiros e não financeiros | 4 | 4 | 5 | 3 | 1 | 58 | 17 | 3,41 |
| Acompanhar o processo de execução de projetos | 6 | 1 | 3 | 5 | 2 | 55 | 17 | 3,24 |

Tabela 7: Abrangência da área organizacional de controladoria

| Abrangência da área organizacional de controladoria | Número de observações em cada nota | | | | | Total de pontos | Número de respostas | Média |
|---|------------------------------------|---|---|---|----|-----------------|---------------------|-------|
| | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 | | | |
| Planejamento e controle orçamentário | 15 | 1 | 1 | 0 | 1 | 83 | 18 | 4,61 |
| Contabilidade de custos | 16 | 0 | 0 | 0 | 2 | 82 | 18 | 4,56 |
| Contabilidade fiscal | 13 | 1 | 2 | 2 | 0 | 79 | 18 | 4,39 |
| Controle de patrimônio | 9 | 4 | 4 | 1 | 0 | 75 | 18 | 4,17 |
| Contabilidade financeira | 11 | 1 | 0 | 3 | 3 | 68 | 18 | 3,78 |
| Acompanhamento de vendas | 8 | 1 | 2 | 2 | 5 | 59 | 18 | 3,28 |
| Controle de estoque | 5 | 0 | 1 | 4 | 5 | 41 | 15 | 2,73 |
| Auditoria | 3 | 2 | 3 | 6 | 4 | 48 | 18 | 2,67 |
| Acompanhamento da produção | 0 | 3 | 5 | 6 | 4 | 43 | 18 | 2,39 |
| Desenvolvimento de produtos | 0 | 0 | 3 | 4 | 11 | 28 | 18 | 1,56 |

Conforme expõe a Tabela 7, a principal área de abrangência da controladoria dentro das organizações é planejamento e controle orçamentário, seguido por contabilidade de custos, contabilidade fiscal, controle de patrimônio e contabilidade financeira, com médias entre 4,61 e 3,78. Observa-se que a média ponderada variou bastante para os dez itens representativos da abrangência da área organizacional de controladoria, a maior e a menor nota foram 4,61 e 1,56.

Os resultados da pesquisa corroboram o preconizado na teoria sobre a amplitude de atuação da área organizacional de controladoria em todas as áreas da empresa. Nota-se que sua abrangência vai desde áreas mais voltadas à contabilidade financeira, com foco no usuário externo das informações, até o apoio informacional ao processo de planejamento e controle, no sentido de subsidiar a tomada de decisão dos gestores da empresa. Presença menor foi constatada em áreas operacionais, como acompanhamento da produção e do desenvolvimento de produtos, o que pode decorrer do fato de ela receber esses dados prontos para fins de consolidação.

Na Tabela 8, relacionam-se as notas atribuídas às funções da controladoria extraídas da pesquisa bibliográfica e arroladas no instrumento de pesquisa.

As principais funções da controladoria, conforme a Tabela 8, com médias variando entre 4,44 e 4,28, são as seguintes: planejamento e controle do processo de gestão, gerir os sistemas de informação, apoiar a avaliação de resultado e subsidiar o processo de gestão. A média ponderada das notas atribuídas pelos respondentes às seis funções da área organizacional de controladoria extraídas da literatura encontram-se entre 4,44 e 3,44.

Todas as funções arroladas apresentam médias elevadas, demonstrando que a área organizacional de controladoria é responsável por funções que consubstanciam o processo de gestão nas três etapas: planejamento, execução e controle. Isso sugere que, para o desempenho das funções, utiliza-se dos artefatos nas três dimensões apresentadas: (a) métodos, critérios e sistemas de custeio; (b) métodos de mensuração e avaliação, além de medidas de desempenho; e (c) filosofias e modelos de gestão.

Na Tabela 9, evidenciam-se as atividades desenvolvidas na empresa que estão relacionadas com a missão da controladoria.

Observa-se, na Tabela 9, que, das atividades listadas, as que têm maior relação com a missão da controladoria são as atividades de custos, orçamento e planejamento, com médias acima de 4,50; em seguida, resultados, participação na gestão, sistemas de informações e processos, com médias variando de 4,39 a 4,00. A média ponderada das notas atribuídas pelos respondentes às 11 atividades da área organizacional de controladoria extraídas da literatura variou de 4,82 a 2,94.

As atividades menos indicadas são as financeiras (investimentos e finanças) e de auditoria. Na revisão bibliográfica, observou-se que, para as atividades financeiras, geralmente a empresa designa profissional específico. A baixa indicação para a atividade de auditoria pode decorrer da necessidade de independência entre o responsável pelo controle e quem audita o controle, tendo em vista que a segregação de funções é importante para mitigar riscos de falta de controle ou de sua existência na empresa de forma inadequada.

Tabela 8: Funções da área organizacional de controladoria

| Funções da área organizacional de controladoria | Número de observações em cada nota | | | | | Total de pontos | Número de respostas | Média |
|---|------------------------------------|---|---|---|---|-----------------|---------------------|-------|
| | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 | | | |
| Planejamento e controle do processo de gestão | 13 | 1 | 3 | 1 | 0 | 80 | 18 | 4,44 |
| Gerir os sistemas de informação | 11 | 3 | 3 | 1 | 0 | 78 | 18 | 4,33 |
| Apoiar a avaliação de resultado | 10 | 4 | 4 | 0 | 0 | 78 | 18 | 4,33 |
| Subsidiar o processo de gestão | 9 | 5 | 3 | 1 | 0 | 77 | 18 | 4,28 |
| Apoiar a avaliação de desempenho | 9 | 3 | 2 | 2 | 2 | 69 | 18 | 3,83 |
| Atender aos agentes de mercado | 6 | 3 | 4 | 3 | 2 | 62 | 18 | 3,44 |

Tabela 9: Atividades da área organizacional de controladoria

| Atividades da área organizacional de controladoria | Número de observações em cada nota | | | | | Total de pontos | Número de respostas | Média |
|--|------------------------------------|---|---|---|---|-----------------|---------------------|-------|
| | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 | | | |
| Custos | 14 | 3 | 0 | 0 | 0 | 82 | 17 | 4,82 |
| Orçamento | 14 | 2 | 1 | 0 | 0 | 81 | 17 | 4,76 |
| Planejamento | 12 | 4 | 2 | 0 | 0 | 82 | 18 | 4,56 |
| Resultados | 12 | 2 | 3 | 1 | 0 | 79 | 18 | 4,39 |
| Participação na gestão | 11 | 2 | 3 | 1 | 1 | 75 | 18 | 4,17 |
| Sistemas de informações | 8 | 6 | 3 | 1 | 0 | 75 | 18 | 4,17 |
| Processos | 10 | 2 | 2 | 4 | 0 | 72 | 18 | 4,00 |
| Desempenho | 9 | 2 | 3 | 2 | 2 | 68 | 18 | 3,78 |
| Investimentos | 8 | 2 | 2 | 3 | 2 | 62 | 17 | 3,65 |
| Finanças | 6 | 3 | 3 | 3 | 2 | 59 | 17 | 3,47 |
| Auditoria | 2 | 3 | 5 | 6 | 1 | 50 | 17 | 2,94 |

Na Tabela 10, demonstra-se de quanto tempo a controladoria dispõe para executar as funções/atividades de assessoria, consultoria, controladoria, auditoria e porta voz interna da alta administração.

Nota-se, na Tabela 10, que os percentuais mais elevados, como já era esperado, recaíram sobre as funções/atividades de controladoria. Por outro lado, observa-se, com base na pesquisa, que a área organizacional de controladoria dedica menos tempo às funções/atividades de auditoria e porta-voz interna da alta administração. Também se constatou pouco tempo dedicado às funções/atividades de assessoria e consultoria. Estas são funções/atividades mais comuns da área de controladoria em empresas que a possuem como órgão de *staff*.

Portanto, os resultados aqui encontrados coadunam-se com os da Tabela 4, onde se questionou se a controladoria constitui-se como órgão de linha ou de *staff*, sendo que 56% das empresas informaram que

a controladoria é um órgão de linha, ou seja, participa ativamente do processo de tomada de decisão.

Na Tabela 11, evidencia-se como a área organizacional de controladoria obtém informações para verificar se os processos estão sendo executados conforme o planejado.

Verifica-se, na Tabela 11, que o principal meio pelo qual a área organizacional de controladoria obtém informações para o controle é através da contabilidade, com média 4,27; seguida de projeções e acompanhamentos realizados pela própria controladoria, com média 3,72. Embora a médias das notas atribuídas pelos respondentes aos relatórios emitidos pelas auditorias externa e interna e ao fornecimento de informações pelas áreas organizacionais seja menor, não se pode desprezar a quantidade de indicações, com médias que variam de 3,22 a 3,15. Somente no último item constatou-se uma média menor (1,00), talvez pela sua subjetividade implícita.

Tabela 10: Tempo dedicado às funções/atividades da área organizacional de controladoria

| Tempo dedicado às funções da área organizacional de controladoria | 0-10% | 10-20% | 20-30% | 30-40% | 40-50% | Mais de 50% |
|---|-------|--------|--------|--------|--------|-------------|
| Controladora | 2 | | 4 | 2 | 4 | 4 |
| Assessora | | 7 | 7 | | | 2 |
| Consultora | 2 | 8 | 3 | | 3 | |
| Auditora | 16 | | | | | |
| Porta-voz interna da alta administração | 11 | 5 | | | | |

Tabela 11: Meio de obtenção de informações da área organizacional de controladoria

| Meio de obtenção de informações da área organizacional de controladoria | Número de observações em cada nota | | | | | Total de pontos | Número de respostas | Média |
|---|------------------------------------|---|---|---|---|-----------------|---------------------|-------|
| | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 | | | |
| Contabilidade | 11 | 1 | 1 | 0 | 2 | 64 | 15 | 4,27 |
| Projeções e acompanhamentos realizados pela própria Controladoria | 9 | 2 | 2 | 3 | 2 | 67 | 18 | 3,72 |
| Relatórios emitidos pela Auditoria Externa | 6 | 2 | 3 | 4 | 3 | 58 | 18 | 3,22 |
| Relatórios emitidos pela Auditoria Interna | 6 | 1 | 5 | 2 | 4 | 57 | 18 | 3,17 |
| Áreas organizacionais | 0 | 5 | 6 | 1 | 1 | 41 | 13 | 3,15 |
| Outros | 7 | 0 | 0 | 0 | 0 | 7 | 7 | 1,00 |

Do exposto nesta seção, infere-se que as funções/atividades realizadas na área organizacional de controladoria das empresas respondentes matêm aderência com as propostas por Kanitz (1976), que compreendem a implantação e o controle dos sistemas de informação, motivação, coordenação do processo, avaliação dos resultados obtidos, planejamento e acompanhamento. Também se constata grande parte das funções/atividades sistematizadas por Borinelli (2006), na Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC), em que o citado autor propôs as seguintes funções: contábil, gerencial-estratégica, custos, tributária, proteção e controle dos ativos, controle interno, controle de riscos, gestão da informação.

4.3. Motivos para a da implantação da área organizacional de controladoria e benefícios

Na Tabela 12, evidenciam-se as notas atribuídas pelos respondentes aos motivos apresentados no

instrumento de pesquisa, que teriam levado as empresas a implantar a área organizacional controladoria.

Verifica-se, na Tabela 12, que o principal motivo que levou a organização a implantar a área organizacional de controladoria foi melhora no processo de gestão, com média 4,83. Em seguida, iniciativa para atender aos interesses da empresa a longo prazo (4,06), buscar eficácia no sistema de informações (4,00) e construir de sistema de informações para a gestão da empresa (4,00). A média ponderada das notas atribuídas pelos respondentes aos nove motivos para implantação da área organizacional de controladoria situou-se entre 4,83 e 2,11.

Denota-se que os motivos relacionam-se à melhora no processo de gestão das empresas, o que está de acordo com as funções/atividades preponderantemente exercidas pela área organizacional de controladoria nestas empresas. Os motivos que se destacaram também estão de acordo com o previsto na teoria, conforme citado em Oliveira (2009),

Tabela 12: Motivos para a implantação da área organizacional de controladoria

| Motivos para a implantação da área organizacional de controladoria | Número de observações em cada nota | | | | | Total de pontos | Número de respostas | Média |
|--|------------------------------------|---|---|---|----|-----------------|---------------------|-------|
| | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 | | | |
| Melhora no processo de gestão | 16 | 1 | 1 | 0 | 0 | 87 | 18 | 4,83 |
| Iniciativa para atender aos interesses da empresa a longo prazo | 12 | 1 | 1 | 2 | 2 | 73 | 18 | 4,06 |
| Buscar a eficácia no sistema de informações | 12 | 4 | 2 | 0 | 0 | 72 | 18 | 4,00 |
| Construção de sistema de informações para gestão da empresa | 8 | 4 | 3 | 1 | 1 | 68 | 17 | 4,00 |
| Iniciativa adotada para manter a empresa competitiva | 4 | 5 | 5 | 2 | 1 | 60 | 17 | 3,53 |
| Ajuda aos gestores na preparação a empresa para alcançar mercado internacional | 4 | 2 | 3 | 4 | 4 | 49 | 17 | 2,88 |
| Implantação por exigência dos acionistas | 4 | 1 | 3 | 2 | 7 | 44 | 17 | 2,59 |
| Iniciativa adotada para criar oportunidade de receitas | 0 | 2 | 5 | 5 | 5 | 38 | 17 | 2,24 |
| Implantação por exigência da matriz | 4 | 0 | 1 | 2 | 11 | 38 | 18 | 2,11 |

consoante a qual o propósito da controladoria é otimizar o resultado e dar suporte à tomada de decisão, com vistas à assegurar que a empresa atinja seus objetivos e cumpra a sua missão.

Na Tabela 13, observam-se os benefícios da implantação da área organizacional controladoria.

Note-se que, em 44% das empresas pesquisadas, os benefícios proporcionados pela área organizacional de controladoria foram melhorias na gestão e controles mais adequados. Com 17%, houve a indicação de duas outras contribuições, conforme demonstrado na Tabela 13. A frequência identificada na pesquisa empírica indica concordância com o exposto na literatura, conforme apontado por Almeida, Parisi & Pereira (2001), segundo os quais as atribuições são as seguintes: subsidiar o processo de gestão, apoiar a avaliação de desempenho, apoiar a avaliação de resultado, gerir os sistemas de informações e atender aos agentes do mercado.

Na Tabela 14, relacionam-se as contribuições proporcionadas pela área organizacional de controladoria para as estratégias da empresa, conforme indicado pelos respondentes.

Observa-se, nas respostas obtidas na Tabela 14, que monitorar operações e perceber rapidamente as

mudanças ambientais são as principais contribuições proporcionadas pela área organizacional de controladoria para as estratégias das empresas. As demais contribuições também foram apontadas com médias elevadas pelos respondentes. Denotam-se semelhanças com as contribuições expostas por Roehl-Anderson & Bragg (1996), os quais entenderam que é através da controladoria que os gestores de uma organização têm a oportunidade de conduzir seus esforços para que estes tragam retornos satisfatórios.

Na Tabela 15, mostram-se os principais usuários das informações geradas pela área organizacional de controladoria.

Observa-se, na Tabela 15, que os principais usuários das informações geradas pela controladoria são os explicitados a seguir: a diretoria, com média 5,00; em seguida, gestores operacionais (4,12), áreas internas da organização (3,89), governo (3,39) e investidores (3,28). Ainda que tenham prevalecido os usuários internos das informações, chamam atenção também as indicações para os usuários externos, o que talvez decorra da complexidade de atender às necessidades informativas desses diferentes tipos de usuários.

Na Tabela 16, constam as estratégias que a controladoria proporciona à empresa em relação ao am-

Tabela 13: Benefícios da implantação da área organizacional de controladoria

| Benefícios da implantação da área organizacional de controladoria | Número de observações | % |
|--|-----------------------|----|
| Melhorias na gestão e controles mais adequados | 8 | 44 |
| Descentralização das decisões, melhoria da competência contábil e financeira, controles de risco | 3 | 17 |
| Informações pertinentes à tomada de decisões de rotina e estratégicas, controle efetivo de todas as normas internas determinadas pela alta administração, segurança no atendimento de suas responsabilidades tributárias, legais e societárias | 3 | 17 |
| Disciplina financeira quanto à missão de políticas e procedimentos, controle de ativo fixo, elaboração de memorandos, agilidade no fechamento contábil | 2 | 11 |
| Viabilidade e capacidade de decisão futura | 2 | 11 |

Tabela 14: Contribuições da área organizacional de controladoria para as estratégias da empresa

| Contribuições da área organizacional de controladoria para as estratégias da empresa | Número de observações em cada nota | | | | | Total pontos | Número de respostas | Média |
|--|------------------------------------|---|---|---|---|--------------|---------------------|-------|
| | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 | | | |
| Monitorar operações | 11 | 4 | 2 | 0 | 0 | 77 | 17 | 4,53 |
| Perceber rapidamente as mudanças ambientais | 11 | 2 | 2 | 2 | 0 | 73 | 17 | 4,29 |
| Adaptar-se ao ambiente no qual está inserida | 5 | 5 | 4 | 3 | 0 | 63 | 17 | 3,71 |
| Adoção de padrões em resposta às incertezas | 5 | 4 | 4 | 3 | 1 | 60 | 17 | 3,53 |

biente externo, conforme notas atribuídas a cada quesito pelos respondentes.

Nota-se que, dentre as principais estratégias que a área organizacional de controladoria proporciona em relação ao ambiente externo, destaca-se construir/consolidar a reputação da organização, que obteve o primeiro lugar, com média 4,17. Seguem-se, com média ponderada igual de 3,78, as estratégias externas, monitoramento de interesses (consulta opinião dos gestores/investidores) e adaptação às exigências/necessidades do mercado.

Na Tabela 17, evidenciam-se as estratégias que a controladoria proporciona à organização em relação às áreas internas da empresa.

Verifica-se, na Tabela 17, que a principal estratégia que a área organizacional de controladoria proporciona para as demais áreas internas da organização é fornecer à alta direção informações na linguagem dos executivos, ou seja, transformar as diversas informações em uma linguagem de fácil entendimento a todos os usuários. Observa-se que as médias para todas as estratégias internas apontadas no instrumento de pesquisa obtiveram notas altas, com médias ponderadas entre 4,75 e 4,00.

Tabela 15: Principais usuários das informações da área organizacional de controladoria

| Principais usuários das informações da área organizacional de controladoria | Número de observações em cada nota | | | | | Total de pontos | Número de respostas | Média |
|---|------------------------------------|---|---|---|---|-----------------|---------------------|-------|
| | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 | | | |
| Diretoria | 18 | 0 | 0 | 0 | 0 | 90 | 18 | 5,00 |
| Gestores operacionais | 9 | 3 | 3 | 2 | 0 | 70 | 17 | 4,12 |
| Áreas internas da organização (financeira, produção) | 7 | 4 | 5 | 2 | 0 | 70 | 18 | 3,89 |
| Governo | 4 | 4 | 5 | 5 | 0 | 61 | 18 | 3,39 |
| Investidores | 7 | 0 | 4 | 5 | 2 | 59 | 18 | 3,28 |
| Clientes | 2 | 2 | 3 | 8 | 3 | 46 | 18 | 2,56 |
| Fornecedores | 0 | 2 | 4 | 8 | 4 | 40 | 18 | 2,22 |
| Empregados | 0 | 0 | 4 | 7 | 7 | 33 | 18 | 1,83 |

Tabela 16: Estratégias externas que a área organizacional de controladoria proporciona à empresa

| Estratégias externas que a área organizacional de controladoria proporciona à empresa | Número de observações em cada nota | | | | | Total de pontos | Número de respostas | Média |
|---|------------------------------------|---|---|---|---|-----------------|---------------------|-------|
| | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 | | | |
| Construir/consolidar a reputação da organização | 9 | 3 | 6 | 0 | 0 | 75 | 18 | 4,17 |
| Monitorar interesses (consulta opinião dos gestores/investidores) | 8 | 2 | 4 | 4 | 0 | 68 | 18 | 3,78 |
| Adaptação às exigências/ necessidades do mercado | 6 | 5 | 5 | 1 | 1 | 68 | 18 | 3,78 |

Tabela 17: Estratégias internas que a área organizacional de controladoria proporciona à empresa

| Estratégias internas que a área organizacional de controladoria proporciona à empresa | Número de observações em cada nota | | | | | Total de pontos | Número de respostas | Média de |
|---|------------------------------------|---|---|---|---|-----------------|---------------------|----------|
| | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 | | | |
| Fornecer à alta direção as informações na linguagem dos executivos | 13 | 2 | 1 | 0 | 0 | 76 | 16 | 4,75 |
| Fornecer informações e elaborar relatórios no momento em que for solicitado | 12 | 3 | 3 | 0 | 0 | 81 | 18 | 4,50 |
| Adaptar-se aos objetivos (produzir resultados esperados incorporar-se na organização) | 10 | 5 | 3 | 0 | 0 | 79 | 18 | 4,39 |
| Elaborar normas | 11 | 4 | 2 | 1 | 0 | 79 | 18 | 4,39 |
| Avaliar desempenhos | 11 | 1 | 3 | 2 | 1 | 73 | 18 | 4,06 |
| Controlar | 7 | 3 | 5 | 1 | 0 | 64 | 16 | 4,00 |

Denota-se que tanto as estratégias externas como as internas que a área organizacional de controladoria proporciona à empresa obtiveram notas altas atribuídas pelos respondentes da pesquisa. Isso demonstra que o papel da controladoria nas empresas pesquisadas está em linha com o previsto na literatura, seja a sua posição como órgão de *staff*, seja de linha.

Na Tabela 18, apresentam-se as notas atribuídas pelos respondentes sobre a segurança que a área organizacional de controladoria proporciona à empresa.

Conforme se pode observar na Tabela 18, a principal forma de segurança que a área organizacional de controladoria proporciona para a empresa, com média 4,67, é o adequado cumprimento das normas; em segundo lugar, com média 4,17, planejamento da gestão para atingir eficácia e eficiência das operações; e, em terceiro lugar, com média 3,89, segurança no sistema de informações. Com notas um pouco mais baixas, ficou o último item, mas também com média ponderada razoável (3,00).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo objetivou identificar os motivos que levaram grandes empresas a implantar a área organizacional de controladoria e os benefícios decorrentes. Para tanto, realizou-se pesquisa descritiva, por meio de levantamento de dados, com abordagem quantitativa. Os dados foram coletados por intermédio de questionário enviado de forma eletrônica ao *controller* ou responsável pela controladoria das maiores empresas em faturamento da região Sudeste, segundo a *Revista Exame*, de julho de 2008, das quais 20 responderam ao instrumento de pesqui-

sa, mas 18 foram aproveitáveis, constituindo-se na amostra por acessibilidade.

Os resultados da pesquisa mostram, quanto à área organizacional de controladoria, que na maioria das empresas ela possui esta designação e já se encontra constituída há mais de dez anos. Também foram investigadas a subordinação hierárquica, a posição no organograma, a abrangência da área e sua missão. Os resultados coadunam-se com a afirmação de Tung (1976), de que as empresas necessitam de tipos específicos de controladoria, devido às diversidades das organizações, mas, na essência, há uma estrutura básica, comum a todas elas.

No que concerne aos objetivos, funções, atividades e tempo dedicado às respectivas funções/atividades, as respostas ficaram dispersas nestas questões. Porém, devido à amostra reduzida não se efetuaram agrupamentos que pudessem denotar características específicas. Nos resultados da pesquisa, observou-se a conotação das funções/atividades da área organizacional de controladoria voltadas ao suporte informacional com vistas às etapas do processo de gestão. Averiguou-se conformidade com o preconizado por Catelli (2001), segundo o qual as empresas precisam de uma abordagem holística para fazer face aos seus desafios, devendo implementar artefatos adequados às suas necessidades.

Eis principais motivos apontados pelos respondentes que levaram as empresas a implantar a área organizacional de controladoria: melhorar o processo de gestão; buscar a eficácia no sistema de informações; construir um sistema de informações para a gestão da empresa; manter iniciativa para atender aos interesses da empresa a longo prazo; ter iniciativa para assegurar a competitividade da empresa. As

Tabela 18: Segurança que a área organizacional de controladoria proporciona à empresa

| Segurança que a área organizacional de controladoria proporciona à empresa | Número de observações em cada nota | | | | | Total de pontos | Número de respostas | Média |
|--|------------------------------------|---|---|---|---|-----------------|---------------------|-------|
| | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 | | | |
| Adequado cumprimento das normas | 14 | 2 | 2 | 0 | 0 | 84 | 18 | 4,67 |
| Planejamento da gestão para atingir eficácia e eficiência das operações | 9 | 4 | 4 | 1 | 0 | 75 | 18 | 4,17 |
| Segurança no sistema de informações | 5 | 7 | 5 | 1 | 0 | 70 | 18 | 3,89 |
| Identificação de fatores internos e externos às operações da empresa, que, de alguma forma, poderiam afetar a realização de seus objetivos | 1 | 4 | 8 | 4 | 1 | 54 | 18 | 3,00 |

motivações são relativas ao suporte na tomada de decisões dos gestores, conforme a missão apresentada por Almeida, Parisi & Pereira (2001), que destacaram como missão da controladoria permitir e aperfeiçoar a aplicação dos conceitos de gestão econômica e otimizar os resultados da empresa.

Quanto aos benefícios que a área organizacional de controladoria trouxe às empresas, os respondentes destacaram os seguintes: melhorias na gestão e controles mais adequados; descentralização das decisões, melhoria da competência contábil e financeira, controles de risco para adaptação às exigências do mercado; informações pertinentes à tomada de decisões de rotina e estratégicas, controle efetivo das normas internas, segurança no atendimento das res-

ponsabilidades legais e fiscais. Depreende-se que há semelhanças nos resultados da pesquisa com a proposição de Borinelli (2006), que atribui à controladoria a responsabilidade pelo controle do processo de gestão e por geração e fornecimento de informações.

Conclui-se que o objetivo deste estudo foi atingido, na medida em que se podem identificar os motivos que levaram as empresas a implantar a área organizacional de controladoria e os benefícios daí decorrentes. Dadas as limitações desta pesquisa, recomenda-se que estudo semelhante seja realizado nas empresas não listadas na base consultada, mas que se caracterizam como grandes organizações, e os resultados comparados para tentar explicações a respeito.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Lauro Brito de; PARISI, Cláudio & PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria: *In*: CATELLI, Armando (org). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – Gecon*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 341-355.

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

ARAÚJO, Paolo Giuseppe L. & DE LUCA, Márcia. Controladoria e gerenciamento do risco operacional: um estudo nas grandes empresas do Estado do Ceará. *In*: XXIX ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO – ENANPAD. *Anais...* Rio de Janeiro: Anpad, 2006.

BORINELLI, Márcio Luiz. *Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis*. 2006. 341p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo. São Paulo: USP.

CATELLI, Armando. Introdução: o que é Gecon. *In*: CATELLI, Armando (org.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – Gecon*. São Paulo: Atlas, 2001. p. 29-32.

CHING, Hong Yuh. A influência da controladoria estratégica no desempenho e criação de valor da empresa. *In*: XXX ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO – ENANPAD. *Anais...* Salvador: Anpad, 2006.

FREZATTI, Fábio. *Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GARCIA, Alexandre Sanches. *Introdução à controladoria: instrumentos básicos de controle de gestão das empresas*. São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, Antonio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIONGO, Juliano & BIANCHI, Márcia. A participação da controladoria no processo de gestão organizacional. *In*: XXIX ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO – ENANPAD. *Anais...* Brasília: Anpad, 2005.

IMONIANA, Joshua O. Philosophical and methodological reflection on database capacity planning: a controllership standpoint. *Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação*, v. 2, n. 2, p. 137-149, São Paulo, 2005.

JORDAN, Hugues; NEVES, João Carvalho das & RODRIGUES, José Azevedo. *O controle de gestão ao serviço da estratégia e dos gestores*. 5. ed. Lisboa: Áreas, 2003.

KANITZ, Stephen Charles. *Controladoria: teoria e estudos de caso*. São Paulo: Pioneira, 1976.

MAMBRINI, Ariovaldo; COLAUTO, Romualdo Douglas & BEUREN, Ilse M. Papel da controladoria no redesenho da gestão na perspectiva dos processos em empresa familiar. *Revista Enfoque Reflexão Contábil*, v. 23, n. 2, p. 5-13, julho/dezembro, 2004.

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

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

OLIVEIRA, Djalma de Pinho R. de. *Sistemas, organização e métodos: uma abordagem gerencial*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

REFERÊNCIAS

REVISTA EXAME. Melhores e maiores: 500 maiores empresas do Brasil. São Paulo, edição 2008. Edição Especial.

ROEHL-ANDERSON, Janice M. & BRAGG, Steven M. *The controller's function: the work of the managerial accounting*. 2. ed. New York: John Wiley & Sons, Inc., 2000.

SANDRINI, Jackson Ciro & MATUCHESKI, Silvio. Cultura organizacional e controladoria: perfil preponderante nas empresas da grande Curitiba, na observação de alunos de pós-graduação da UFPR. In: XXXI ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO – ENANPAD. *Anais...* Rio de Janeiro: Anpad, 2007.

SANTOS, Roberto V. dos. *Controladoria: uma introdução ao sistema de gestão econômica – Gecon*. São Paulo: Saraiva, 2005.

SCHEIN, Edgar H. Coming to a new awareness of organizational culture. *Sloan Management Review*, v. 25, n. 2, p. 3-16, Winter, 1984.

SMIRCICH, Linda. Concepts of culture and organizational analysis. *Administrative Science Quarterly*, Organizational Culture, v. 28, n. 3, p. 339-358, September, 1983.

SOUSA, Juliana Cristina de. A importância do planejamento financeiro para micro e pequenas empresas. 2004. Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso – Graduação em Administração) – Faculdade de Administração e Negócios das Faculdades de Valinhos. Valinhos: FAV.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo S. *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. São Paulo: Atlas, 1995.

TUNG, Nguyen H. *Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática*. 5. ed. São Paulo: Edusp, 1976.

WILSON, Richard M. S. Some thoughts on marketing controllership. Business Scholl. Research Series. Paper 2000: