

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS – UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO E NEGÓCIOS
NÍVEL MESTRADO PROFISSIONAL**

SÍLVIO JORDAN BRESCOVICI

**FUNÇÕES EFETIVAMENTE EXERCIDAS PELA CONTROLADORIA EM
EMPRESAS DE MÉDIO PORTE:
Alinhamento entre a Prática e a Teoria**

PORTO ALEGRE

2016

SÍLVIO JORDAN BRESCOVICI

**FUNÇÕES EFETIVAMENTE EXERCIDAS PELA CONTROLADORIA EM
EMPRESAS DE MÉDIO PORTE:
Alinhamento entre a Prática e a Teoria**

Dissertação de Mestrado apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre pelo Programa de Pós-Graduação em Gestão e Negócios, nível Mestrado Profissional, da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.

Orientador: Prof. Dr. Francisco A. M. Zanini

PORTO ALEGRE

2016

B842f

Brescovici, Sílvio Jordan

Funções efetivamente exercidas pela controladoria em empresas de médio porte: alinhamento entre a prática e a teoria / por Sílvio Jordan Brescovici. – Porto Alegre, 2016.

166 f. : il. ; 30 cm.

Dissertação (mestrado) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Gestão e Negócios, Porto Alegre, RS, 2016.

Orientação: Prof. Dr. Francisco A. M. Zanini, Escola de Gestão e Negócios.

1.Controladoria. 2.Governança corporativa. 3.Administração de risco. 4.Pequenas e médias empresas – Administração.
I.Zanini, Francisco A. M. II.Título.

CDU 657.012.7

658.011.7

658.017.2

Catálogo na publicação:
Bibliotecária Carla Maria Goulart de Moraes – CRB 10/1252

SÍLVIO JORDAN BRESCOVICI

FUNÇÕES EFETIVAMENTE EXERCIDAS PELA CONTROLADORIA EM
EMPRESAS DE MÉDIO PORTE:
ALINHAMENTO ENTRE A PRÁTICA E A TEORIA

Dissertação de Mestrado apresentada
como requisito parcial para a obtenção do
título de Mestre pelo Programa de Pós-
Graduação em Gestão e Negócios, nível
Mestrado Profissional, da Universidade do
Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS

Aprovado em 08/12/2016

BANCA EXAMINADORA

Avaliador: Orientador Prof. Dr. Francisco A. M. Zanini – UNISINOS

Avaliador: Prof. Dr. Oscar Rudy Kronmeyer Filho – UNISINOS

Avaliador: Prof. Dr. Clóvis Antônio Kronbauer – UNISINOS

Avaliador: Prof. Me. Luiz Inácio Petry – UNIVATES

AGRADECIMENTOS

A Deus por providenciar tudo o que me foi concedido para que esta caminhada se realizasse tal como ocorreu até aqui.

Agradeço a toda minha família. A minha esposa Janice, pelo seu amor e cumplicidade, pela paciência e pelo estímulo para que eu realizasse este curso de mestrado. A minha mãe Lourdes, que muito me incentivou, desde o início me apoiou decisivamente, e que, a seu exemplo, eu também pudesse superar a todos os desafios que se precipitaram. A minha irmã Isabel pelas aulas de Inglês. A minha irmã Rita pelo apoio, ao meu pai, e ao meu sobrinho Arthur, que juntamente com minha afilhada Pietra, reservaram necessários momentos de descontração.

Aos meus colegas de mestrado, pela amizade e pelo aprendizado decorrentes da convivência, traduzidos no companheirismo que me fizeram vencer diversos obstáculos.

As empresas que participaram deste estudo, pelo pronto retorno e aprovação por parte dos seus dirigentes, para que esta pesquisa se realizasse e pela inestimável participação dos seus colaboradores.

A todos os nossos professores de mestrado da Unisinos e da Universidade de Poitiers, e a todos os colaboradores de ambas universidades.

Agradeço especialmente ao meu orientador, professor Dr. Francisco Antônio Mesquita Zanini, pela sua dedicação, pela sua abnegada participação em me orientar, pelo estímulo para que eu vencesse meus próprios limites, sempre atento e profundamente interessado nesta pesquisa. Pela disponibilidade e pelo zelo a todos os detalhes deste trabalho, pela sua franqueza, pelo seu retorno imediato frente minhas dúvidas, enfim, agradeço ao Prof. Zanini, reconhecendo sua imprescindível contribuição para que eu pudesse chegar até onde cheguei neste estudo.

Dedico este trabalho *in memoriam* a minha avó materna, Naura Gomes Junqueira, que frequentemente me estimulava a estudar com simples, mas sábias palavras que fizeram diferença na minha vida: “O saber nunca é demais”.

RESUMO

Partindo da premissa de que nem a teoria nem a prática estão pacificadas, o estudo procura mapear as funções da controladoria e o alinhamento das práticas com as teorias, o que de fato ocorre, e como ocorre em determinado conjunto de empresas de médio porte. As empresas deste nicho têm se deparado com um progresso expressivo do seu grau de complexidade, o que por sua vez exigem novos mecanismos de controles organizacionais. Além disso, o crescente interesse pela implementação da controladoria nas empresas, e pela formação de *controllers* em universidades e outros institutos. Essas e outras motivações merecem uma investigação acadêmica que oxigene os conceitos, apresente as funções da controladoria no seu dia-a-dia, não sem antes abordar: o ordenamento da teoria vigente disciplinados pela categorização proposta, a análise da situação hierárquica da controladoria nas organizações, a influência da controladoria sobre a contabilidade, a sua competência na gestão de riscos e a identificação das práticas da controladoria no que diz respeito ao orçamento e ao composto estratégico. Para a execução deste trabalho a pesquisa empírica conta com a participação de seis empresas, todas de médio porte com características heterogêneas, que enriqueceram e focalizaram, a partir de suas diferentes características e abordagens, as práticas efetivamente exercidas pela controladoria, o que acabou por revelar também seu modelo de gestão. A metodologia empregada apresenta uma abordagem quantitativa e qualitativa, baseada em estudos de casos múltiplos, com caráter exploratório. Após o emprego de entrevistas semiestruturadas, foi aplicado o questionário em escala Likert e a pesquisa documental sobre os sujeitos da pesquisa: diretores, controladoria e profissionais adjuntos. Os resultados indicam que as funções ainda são ditadas pelo entendimento dos gestores, contudo o caráter transversal da controladoria e o conhecimento e as habilidades do *controller* são determinantes. Por fim, a análise do alinhamento das evidências desta pesquisa com a teoria fornece um tratado atualizado e aponta que a controladoria é estratégica, e quanto mais estratégica na organização, maior será o benefício.

Palavras-chave: Controladoria. Organização. Complexidade. Gestão. Controles.

ABSTRACT

Assuming that neither theory nor practice are appeased, the study seeks to map the functions of controlling and the alignment between practices and theories, expounding what actually occurs and how it occurs in certain set of medium-sized companies. Companies in this niche have come up with significant progress in their degree of complexity, which in turn require new organizational control mechanisms. In addition, there is a growing interest in the implementation of controllership by companies, and for the training of controllers in universities and other institutes. These and other motives deserve an academic research that oxygenate the concepts, present the controllership functions in their day-to-day, not without first addressing: the ordering of current theory disciplined by the proposed categorization, analysis of the hierarchical situation of control in organizations, the influence of the control over accounting, its competence in risk management and the identification of control practices with respect to the budget and the strategic compound. Six companies participate of this empirical research for the execution of this work. They are all medium-sized companies with heterogeneous characteristics that enriched and focused practices exercised effectively by the controller, because of their different characteristics and approaches, which ultimately also reveal the controller's management perspective. The methodology presents a quantitative and qualitative approach based on multiple case studies, with exploratory appeal. After the implementation of semi-structured interviews, the questionnaire in Likert scale and the documentary research was applied on the subjects: directors, controllership, and associate professionals. The results indicate that the functions are still dictated by the managers' understanding, however, the transversal character of controllership and the knowledge and skills of the controller are determinant. Finally, the analysis of the alignment between theory and the evidences of this research provides an updated treatise, which points out that the controllership is strategic. Lastly, the more strategic the controllership is in an organization, the greater the benefit.

Keywords: Controllership. Organization. Complexity. Management. Controls.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Diagrama Resumido das Etapas da Pesquisa	58
Figura 2 – Categorias Abordadas nas Entrevistas	62
Figura 3 – Alinhamento: Evidências, Categorias e Teoria.....	63
Figura 4 – Organograma Ilustrativo da Empresa 1.....	136
Figura 5 – Organograma Ilustrativo da Empresa 2.....	137
Figura 6 – Organograma Ilustrativo da Empresa 3.....	138
Figura 7 – Organograma Ilustrativo da Empresa 4.....	139
Figura 8 – Organograma Ilustrativo da Empresa 5.....	140
Figura 9 – Organograma Ilustrativo da Empresa 6.....	141

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Composição da Teoria da Controladoria	20
Quadro 2 – Tópicos da Revisão da Literatura	23
Quadro 3 – Controle Orçamentário	54
Quadro 4 – Critério de Enquadramento Empresas por Receita Bruta.....	59
Quadro 5 – Categoria: Posição Hierárquica.....	65
Quadro 6 – Categoria: Controladoria, Contabilidade e Gestão Econômica e Financeira.....	75
Quadro 7 – Categoria: Controladoria Gestão de Riscos, Controles Internos e Governança Corporativa	83
Quadro 8 – Categoria: Controladoria e Informação e os Sistemas de Informação ...	90
Quadro 9 – Categoria: Controladoria e o Planejamento e Orçamento	98
Quadro 10 – Quadro Resumo das Entrevistas sobre Funções da Controladoria....	105
Quadro 11 – Escala LIKERT Categoria: Posição Hierárquica da Controladoria	108
Quadro 12 – Análise do Questionário Likert sobre a Posição Hierárquica da Controladoria.....	109
Quadro 13 – Escala LIKERT Categoria: Contabilidade, Gestão Econômica e Financeira.....	112
Quadro 14 – Análise do Questionário Likert sobre Controladoria, a Contabilidade, e Gestão Econômica e Financeira.....	113
Quadro 15 – Escala LIKERT Categoria: Gestão de Riscos, Controles Internos e Governança Corporativa	116
Quadro 16 – Análise do Questionário Likert sobre a Controladoria e a Gestão de Riscos, os Controles Internos e a Governança Corporativa.....	117
Quadro 17 – Escala LIKERT Categoria: Sistemas de Informação Organizacional .	120
Quadro 18 – Análise do Questionário Likert sobre a Controladoria, a Informação, os Sistemas de Informação e o Conhecimento.....	121
Quadro 19 – Escala LIKERT Categoria: Planejamento e Orçamento	124
Quadro 20 – Análise do Questionário Likert sobre a Controladoria e o Planejamento e Orçamento.....	125
Quadro 21 – Quadro Resumo do Questionário Likert das Funções da Controladoria	128

LISTA DE SIGLAS

BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
ERP	Enterprise Resource Planning
IBRACON	Instituto Brasileiro de Contadores
IFRS	International Financial Reporting Standards
IPECAFI	Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis Atuariais e Financeiras
PDCA	Planejamento, Desenvolvimento, Controle e Ação
PMI	Project Management Institute
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
TCLE	Termo de Consentimento Livre e Esclarecido

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 DEFINIÇÃO DO TEMA.....	11
1.2 OBJETIVOS	13
1.2.1 Objetivo Geral	13
1.2.2 Objetivos Específicos	13
1.3 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DO TRABALHO.....	14
1.4 DELIMITAÇÃO DO TRABALHO	16
1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO.....	18
2 REVISÃO DA LITERATURA	19
2.1 ORDENAMENTO DA TEORIA PROPOSTA COM FOCO NAS FUNÇÕES DA CONTROLADORIA	19
2.2 A POSIÇÃO HIERÁRQUICA DA CONTROLADORIA.....	27
2.3 A CONTROLADORIA E A CONTABILIDADE, E A GESTÃO ECONÔMICA E FINANCEIRA.....	32
2.4 A CONTROLADORIA E A GESTÃO DE RISCOS, OS CONTROLES INTERNOS E A GOVERNANÇA CORPORATIVA	39
2.5 A CONTROLADORIA, A INFORMAÇÃO, OS SISTEMAS DE INFORMAÇÃO E O CONHECIMENTO	45
2.6 A CONTROLADORIA E O PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO	50
2.6.1 Planejamento	50
2.6.2 Orçamento	53
2.6.3 PDCA – Planejamento, Desenvolvimento, Controle e Ação	55
3 METODOLOGIA DA PESQUISA	57
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	57
3.2 ETAPAS DA PESQUISA.....	57
3.3 SUJEITOS DA PESQUISA.....	58
3.3.1 Caracterização das Empresas	59
3.4 INSTRUMENTOS E PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS.....	60
3.5 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS.....	60
3.5.1 Entrevistas Semiestruturadas	61
3.5.2 Questionário Escala Likert	62
3.5.3 Pesquisa Documental	63

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	64
4.1 ENTREVISTAS SEMIESTRUTURADAS.....	64
4.1.1 A Posição Hierárquica da Controladoria.....	65
4.1.2 A Controladoria e a Contabilidade, e a Gestão Econômica e Financeira..	75
4.1.3 A Controladoria e a Gestão de Riscos, os Controles Internos e a Governança Corporativa.....	83
4.1.4 A Controladoria, a Informação, os Sistemas de Informação e o Conhecimento	90
4.1.5 A Controladoria e o Planejamento e Orçamento	98
4.1.6 Síntese Analítica das Entrevistas sobre as Funções da Controladoria ..	105
4.2 QUESTIONÁRIO ESCALA LIKERT	107
4.2.1 A Posição Hierárquica da Controladoria.....	107
4.2.2 A Controladoria e a Contabilidade, e a Gestão Econômica e Financeira	112
4.2.3 A Controladoria e a Gestão de Riscos, os Controles Internos e a Governança Corporativa.....	116
4.2.4 A Controladoria, a Informação, os Sistemas de Informação e o Conhecimento	120
4.2.5 A Controladoria e o Planejamento e Orçamento	124
4.2.6 Síntese Analítica do Questionário Likert das Funções da Controladoria	128
4.3 ANÁLISE DOCUMENTAL	135
4.3.1 Análise Documental Empresa 1	136
4.3.2 Análise Documental Empresa 2	137
4.3.3 Análise Documental Empresa 3	138
4.3.4 Análise Documental Empresa 4	138
4.3.5 Análise Documental Empresa 5	140
4.3.6 Análise Documental Empresa 6	141
5 CONCLUSÕES DA PESQUISA	143
REFERÊNCIAS	151
APÊNDICE A – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE ESCLARECIDO (TCLE)	161
APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO ESCALA LIKERT	162
APÊNDICE C – ROTEIRO DAS ENTREVISTAS SEMIESTRUTURADAS	164

1 INTRODUÇÃO

1.1 DEFINIÇÃO DO TEMA

A gestão dos controles organizacionais exercidos pela controladoria favorece a uma ampla leitura das organizações. Habilitada a prover informações de apoio à tomada de decisão, a controladoria se notabiliza pela sua posição de influência e pela habilidade em atuar mesmo diante da complexidade crescente das relações, que se estabelecem intra e interorganizacionalmente. Esta complexidade organizacional está retratada nas referências de Lunkes *et al* (2010, p. 108):

“Na prática, as organizações passam por grandes mudanças nas últimas décadas, face à abertura dos mercados, internacionalização e consequente volatilidade do capital, crises financeiras e econômicas e aos avanços tecnológicos, essa complexidade teve um aumento significativo. A gestão das organizações é uma atividade complexa, com influência de múltiplas variáveis e sujeita a riscos”.

Para Ritson *et al* (2012) a complexidade está envolta por estratégias, adaptação e gerenciamento; afirmam os autores que independentemente de serem estas estratégias “deliberadas ou emergentes, exigem um gerenciamento que precisa compreender e dominar os sistemas adaptativos complexos de difícil controle”.

Kronmeyer (2006, p.17) dedica-se a compreensão desta exigente adaptabilidade das mudanças ocorridas nas organizações, especialmente provocadas pelo acirramento da competitividade:

“O acirramento da competição nas últimas décadas tem produzido transformações significativas no ambiente de negócios em todo o mundo. A mudança é uma premissa da competitividade, este ritmo da mudança está se acelerando, a concorrência está se intensificando, os clientes estão mais exigentes e novas tecnologias estão solapando estruturas de negócio tradicionais. Gerenciar a organização para a crescente mudança, adaptando-a dinamicamente a novos cenários é um imperativo para a competitividade”.

De acordo com Bermagaschi (2000), há clara percepção de que o ritmo impetrado pelas mudanças no mundo dos negócios está acelerado, deixando inequívoco que garantias de sucesso de outrora não afiançam o sucesso do dia de

amanhã. Neste particular, a controladoria tem adquirido notoriedade, pois é possível entender pelas lentes do *controller*, o funcionamento de uma empresa e as variáveis externas a ela associadas.

Esta visão generalista da organização é defendida também por Mosimann e Fisch (1999), para os quais o *controller* é o gestor que, após o presidente, deve ter a visão mais generalista da organização. A abrangência da controladoria é facilmente compreendida pelo entendimento de Padoveze (2012, p. 36): “o conhecimento da empresa como um todo e o conjunto dos planos de ação, associados ao conhecimento científico da administração econômica, permitem ao profissional de controladoria exercer um papel influenciador”.

É indubitável a permeabilidade da controladoria nos diversos departamentos e setores, e dela decorrem pareceres que mesmo não sendo de sua atribuição direta, tal como a efetiva tomada de decisão, de alguma forma, contribui com os apontamentos que delinearão os caminhos e os rumos atuais e futuros das organizações.

Todos estes aspectos adquirem especial notabilidade na visão de Yoshitake (1982), que aponta para uma maior necessidade de instrumentos de controle gerencial nas pequenas e médias empresas, pela justificativa de que estas, mais do que as grandes, se deparam com expressivas dificuldades econômicas decorrentes de sua estrutura organizacional. Assim, as funções da controladoria não são de apropriação exclusiva das empresas de grande porte, mas de salutar emprego pelas empresas de pequeno e médio porte.

Esta porção de evidências conjugadas com a crescente complexidade das organizações atuais também recai sobre o exercício das funções da controladoria. Contudo, Oliveira, Perez e Silva (2007) recordam que, apesar do significativo desenvolvimento daquelas atividades associadas à área econômica e financeira no Brasil, observa-se que ainda não se pode, de forma nítida, definir com segurança as funções e atividades da controladoria. Além disso, conforme Lunkes e Schnorrenberger (2009) as funções exercidas pela controladoria não são simetricamente observadas nas organizações. Essas funções poderão variar de empresa para empresa, e de acordo com o porte da organização e com o viés da gestão que será adotado.

Considerando a extensão da controladoria e os novos desafios propostos, o problema de pesquisa a que este estudo busca responder versa sobre: quais são as funções efetivamente exercidas pela controladoria em empresas de médio porte e como estas práticas se alinham com a teoria?

Partindo da premissa pacífica da relevância da controladoria nestas organizações, há que se reconhecer uma abrangência desconhecida e não mapeada das suas funções.

Isto adquire maior interesse pelo aprofundamento na pesquisa quando se confronta com o que trata a teoria proposta. Martins (2005, p. 4) define a importância do alinhamento com a teoria e o mapeamento da realidade:

“Teorias comparam-se a ‘redes’ lançadas com o objetivo de ‘recolher’ o que se denomina mundo: para dominá-lo, racionalizá-lo, enfim para compreendê-lo. A sistematização e busca de seguras explicações dos acontecimentos constituem objetivos das teorias. Algumas teorias nos ajudam a orientar futuras investigações, outras permitem o traçado de ‘mapas’ da realidade”.

Estes ‘mapas’ da realidade que menciona o autor são o traçado do comparativo empírico-teórico. São comparativos provenientes das funções da controladoria com a teoria que apresentam evidências, ou não, da pluralidade do papel exercido. Pretende-se que estimulem o repensar sobre a gestão, no que diz respeito ao melhor aproveitamento da controladoria nas organizações.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Mapear as funções efetivamente exercidas pela controladoria em empresas de médio porte tecendo o alinhamento destas práticas com a teoria.

1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Ordenar resumidamente a teoria proposta com foco nas funções da controladoria.

- b) Investigar a posição hierárquica da controladoria na organização e a efetiva influência sobre a contabilidade, e a gestão econômica e financeira.
- c) Descrever as relações existentes da controladoria com a gestão de riscos, os controles internos e a governança corporativa;
- d) Identificar as práticas da controladoria quanto aos sistemas de informação e o composto estratégico presente nos planos operacional, estratégico e orçamentário da organização.

1.3 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DO TRABALHO

Apesar da evolução ocorrida nas funções da controladoria, não raro se percebe um viés limitado por parte dos gestores e por parte das organizações acerca do seu papel. Desconhecimento, supressão, ou estreitamento do aproveitamento da função do *controller*, são alguns motivos que tendem a relegar a controladoria ao âmbito do apoio às questões econômica e financeira da organização.

Adentrando na contribuição inicial desta pesquisa, o exame das atividades da controladoria, ancoradas na realidade de um conjunto de empresas de médio porte, pretende atualizar aspectos desconhecidos, obscuros ou sequer tratados que possam ser esclarecidos com o confronto com a teoria, a qual pode, ou não fundamentar os apontamentos decorrentes das funções evidenciadas na prática.

A teoria vigente não é um tema pacificado, dado o dinamismo das práticas da controladoria em processo contínuo de evolução. Motivo pelo qual cabe atualizar, pelo ordenamento da teoria, as funções da controladoria. Com isso, o produto desta pesquisa oferece aos gestores das empresas uma revisão atualizada do papel da controladoria pelo cotejo com a teoria.

Na medida em que se aprofunda esta atualização, compreendendo a controladoria também pela ótica dos dirigentes de algumas organizações e dos profissionais em controladoria, se está oferecendo um tratado também sobre a gestão, sobre a depuração das exigências e complexidades das organizações atuais.

Outra contribuição emerge do ponto de vista do conhecimento científico. Esta busca por conhecer a controladoria, é também percebida por Padoveze (2012, p. XVI): “Temos notado recentemente um crescente interesse pela área de conhecimento da controladoria”. Estudos anteriores demonstram haver um vertiginoso crescimento da controladoria, seja pela influência, dado o posicionamento hierárquico nas organizações, seja pela própria abrangência das suas ações. A pesquisa de Oliveira e Ponte (2005) discorre sobre as atividades da controladoria em entidades de previdência complementar. Ferreira *et al* (2014) baseando-se em entrevistas estruturadas com 54 (cinquenta e quatro) profissionais afins à área, apresentam as ferramentas de gestão empregadas pela controladoria como diferencial para a organização.

Ainda revisitando estudos precedentes, Borinelli (2006) trata do desenvolvimento de uma estrutura conceitual básica da controladoria. Sua tese de doutorado investiga as 100 (cem) maiores empresas do Brasil (por óbvio, todas empresas de grande porte) afirmando que: “desde as décadas de 1960 e 1970, vários textos elucidam a mudança de ênfase nas funções do *controller* e de sua importância na estrutura hierárquica das organizações. Entretanto é importante compreender os motivos que têm levado a isto” (Borinelli, 2006, p. 36). Assim, aprofundar-se neste tema com foco em empresas de médio porte, para as quais não se encontrou uma delimitação das funções do *controller*, contribui para melhor explicar esta evolução neste contexto de organizações.

Em consonância com tais movimentos, também se observa o avanço do interesse nesta área do conhecimento na academia. Novos programas de pós-graduação e de mestrado e doutorado tem se debruçado sob a análise da controladoria. As universidades têm procurado habilitar novos profissionais, dado o crescente interesse e a exponencial demanda por indivíduos capacitados e habilitados.

Deste modo, a contribuição do estudo vem no intuito de potencializar o debate lançando apontamentos atualizados e sintonizados com o momento atual. Trata-se de coadunar os movimentos atentos da academia com a expectativa de suprir as necessidades das organizações de porte mediano, as quais prescindem de uma validação empírica.

O valor agregado para a sociedade se situa no entendimento de que mais do que uma proposição científica, este trabalho pretende estimular a avaliação do papel da controladoria na gestão das empresas brasileiras, nos conselhos profissionais de administração e contabilidade. Pretende também apresentar uma fotografia da realidade, ampliando o horizonte no seu entorno e permitindo que se aproprie conhecimento das funções da controladoria, não sem antes, convidá-los a atualizar seus pontos de vista, processos e atividades inerentes.

Por fim, objetiva ser este estudo um apoiador das boas práticas de gestão, numa sociedade carente de controles efetivos, como a sociedade brasileira. Carente também de organizações que possam competir em igualdade com outras em um mercado globalizado e que, portanto, prescindem de organismos capazes de atuarem para a maximização de resultados.

1.4 DELIMITAÇÃO DO TRABALHO

A delimitação deste trabalho está circunscrita aos termos presentes nos objetivos traçados neste estudo. Os pressupostos estão fixados na avaliação de que tudo que se sabe e que já foi estudado sobre a controladoria, ainda não pode ser considerado suficiente dada sua vocação à versatilidade. Isto é concordante quando se depara com a complexidade e com o dinamismo dos negócios do mundo moderno, que aliás, estão a exigir uma permanente revisão oxigenada das práticas efetivamente exercidas.

O escopo deste estudo engloba o mapeamento das funções da controladoria em empresas de médio porte e o alinhamento destas práticas com a teoria estudada. Isto se processou para compreender como as empresas deste agrupamento determinado pelo seu porte, têm enfrentado a complexidade e os desafios prementes com enfoque sobre a análise da controladoria.

A composição das evidências do que ocorre nestas organizações, foram coletadas sob 3 (três) vértices. O primeiro vértice da pesquisa qualitativa representada pela entrevista semiestruturada; noutro vértice a pesquisa quantitativa pelo questionário em escala Likert e no terceiro vértice, novamente pela pesquisa qualitativa com a análise documental. Por outro lado, o levantamento do composto teórico envolve 5 (cinco) principais eixos de pesquisa, denominados aqui de

categorias. Por fim, se poderá confrontar as práticas e a teoria proposta com o intuito de verificar o alinhamento ou o não alinhamento, bem como os desdobramentos decorrentes desta análise.

A razão por recair a escolha sobre empresas de médio porte deve-se ao fato de que estas se situam num eixo ainda pouco conhecido e pouco explorado no campo de estudos acadêmicos, e por deterem, diferentemente das grandes e pequenas organizações, algumas singularidades. As idiosincrasias das pequenas empresas podem ser melhor exemplificadas pelo desdobramento de funções da controladoria, as quais tendem a atuar do 'varejo ao atacado'. As grandes empresas, ao contrário, já são suficientemente conhecidas e com atribuições especificamente determinadas.

O confronto dos achados à luz da teoria não visa corrigi-los, nem denunciar as práticas identificadas, mas se limita a mapear as práticas da controladoria em algumas empresas de médio porte. Não se propõe a uma nova teoria, não faz juízo de valor sobre as práticas evidenciadas, não analisa o impacto dos resultados econômicos decorrentes das contribuições da controladoria, mas estimula que trabalhos futuros tratem destes assuntos.

Não foi objeto deste estudo a análise dos resultados obtidos pela controladoria sob esta ou aquela função analisada. O questionamento presente neste trabalho, o qual versa sobre a posição hierárquica da controladoria, apenas procurou requintar, com um breve olhar crítico, o quanto às funções ali apontadas realmente tem algum significado na disposição hierárquica conferida à controladoria para a organização. Mas no cômputo geral, não se está aqui aprofundando a avaliação do quanto esta ou aquela função exercida pela controladoria redundou neste ou naquele resultado, seja ele sob qualquer esfera de valor se possa mensurar.

Ideal seria se fosse possível abranger a todas as empresas de médio porte do país, por óbvio, como isto é impraticável, optou-se por uma representatividade amostral composta por 6 (seis) empresas com a contribuição dos seus diretores, *controllers* e profissionais adjuntos que declinaram suas práticas e as realidades efetivamente vivenciadas. Assim se obteve, a partir das atividades empíricas, suas características comuns e possivelmente atividades extraordinárias, que reuniram de modo atualizado evidências das funções da controladoria.

A metodologia empregada pelo estudo de casos múltiplos apresenta a abrangência que se pretendeu alcançar com a pesquisa. Ao coletar a opinião dos sujeitos da pesquisa acima mencionados, pelos resultados provenientes da triangulação da entrevista semiestruturada, do questionário em escala Likert e da análise documental, adentrou-se no âmago das empresas, com a medida necessária para aprofundar o que se desejou auscultar.

Mais do que o estudo individualizado de cada empresa da amostra, está também a conexão das práticas em comum que se estabeleceram entre elas. Isto precisou ser ordenado para que as funções fossem analisadas de forma coerente, motivo pelo qual as funções da controladoria são organizadas em categorias e todos os desdobramentos deste estudo respeitaram este formato.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

Com o intuito de responder à questão proposta neste estudo, a estrutura do trabalho se apresenta do seguinte modo: o capítulo 1 trata da definição do tema, os objetivos de pesquisa, a justificativa e a relevância para realização deste estudo, e a delimitação do trabalho; o capítulo 2 apresenta a revisão da literatura vinculada ao tema, o ordenamento da teoria proposta, e um detalhamento organizado que abrange o tratado teórico versando sobre as categorias que apoiarão a análise dos dados empíricos, bem como a questão do alinhamento ou não alinhamento com a teoria; o capítulo 3 engloba a metodologia de pesquisa selecionada, suas etapas, os sujeitos da pesquisa, os instrumentos e os procedimentos adotados na coleta de dados, a previsão do tratamento e da análise dos dados, sejam eles decorrentes da entrevista semiestruturada, do questionário em escala Likert, ou da pesquisa documental; o capítulo 4 apresenta a análise de todos os casos distribuídos nas categorias de análise, segmentados primeiramente pelas entrevistas semiestruturadas, pelo questionário em escala Likert e pela análise da pesquisa documental, bem como a análise conjunta dos casos, e por fim, o capítulo 5 com as conclusões dessa dissertação.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 ORDENAMENTO DA TEORIA PROPOSTA COM FOCO NAS FUNÇÕES DA CONTROLADORIA

O ordenamento que permite a formação da estrutura conceitual para este estudo perpassa pela compreensão do que é a teoria da controladoria, e aquelas teorias que a compõe para depois avançar na abordagem dos temas que dão forma ao alicerce teórico proposto.

A teoria da controladoria envolve diversos aspectos e segundo Mosimann e Fisch (1999, p. 88) “é um ramo do conhecimento constituído por conceitos de outras ciências além da contábil”. Ao que complementa Peleias (2002, p. 13): “a controladoria se baseia em princípios, procedimentos e métodos oriundos de outras áreas do conhecimento, tais como contabilidade, administração, planejamento estratégico, economia, estatística, psicologia e sistemas”.

A composição da teoria da controladoria é analisada por Peters (2004, *apud* Borinelli, 2006, p. 104) o qual apresenta as dimensões do que está a se desbravar:

“A Teoria da Controladoria baseia-se na Teoria Geral dos Sistemas, na Teoria do Agenciamento, na Teoria da Contabilidade, na Tecnologia da Informação e no Mercado de Capitais, além de parecer óbvio que a Teoria da Controladoria está embutida no conceito de gestão empresarial, pois se faz presente nos modelos empresariais modernos”.

Com este amplo conjunto de teorias que compõem a teoria da controladoria, alguns tópicos devem ser escolhidos para o adequado aprofundamento, posto que seja inviável abordar todos os aspectos de todas as teorias envolvidas considerando o objetivo traçado para este estudo.

O quadro 1 – Composição da Teoria da Controladoria, a seguir, apresenta a fundamentação dada pelos autores e a correlação traçada entre a teoria da controladoria e as demais teorias que a constituem. Além disso, concatena tais informações com a teoria abordada e com os tópicos da revisão da literatura, ao mesmo tempo em que contempla os objetivos definidos nesta pesquisa.

Quadro 1 – Composição da Teoria da Controladoria

AUTORES	ASSOCIAÇÃO ENTRE A TEORIA DA CONTROLADORIA E AS DEMAIS TEORIAS	TEORIA ABORDADA	TÓPICOS REVISÃO LITERATURA
Fernandes (2000)	A atividade da controladoria avança por todo o processo organizacional integrado para a formação e o atingimento do resultado, sejam estes estruturais, sociais, quantitativos ou de qualquer natureza	Teoria Geral dos Sistemas	Posição hierárquica Planejamento e Orçamento
Padoveze (2012)	Responsabilidade pelo acompanhamento do negócio, envolvendo a integração pela análise dos dados estatísticos, pela análise de mercado, pela análise ambiental, pela análise conjuntural e pela projeção e elaboração de cenários		
Arruda et al (2008)	A governança corporativa engloba o conceito de Controladoria quando se refere ao monitoramento e controle dos administradores	Teoria do Agenciamento	Gestão de Riscos Controles Internos Governança
Brito (2004)	A gestão de risco é função do <i>controller</i> e impacta na obtenção de resultados positivos para empresa		
Padoveze (2012)	A base científica da controladoria é a contabilidade, a ciência em que repousam os fundamentos da gestão econômica	Teoria da Contabilidade	Contabilidade Gestão Econômica e Financeira
Brito (2003)	Dentre as funções da controladoria está aquela que envolve a contabilidade, quando mantém as transações financeiras e fornecem informações essenciais para que a gerência acesse ao planejamento e ao controle		
Schneider (2010)	A controladoria tem a responsabilidade na modelagem, construção e manutenção do sistema de informações da organização com o objetivo de possibilitar sempre as melhores decisões para a gestão econômica e financeira do negócio	Tecnologia de Informação e Mercado de Capitais	Informação, Sistemas da Informação Conhecimento
Peleias (2002)	A controladoria através do sistema de informação atua de forma ampla subsidiando aos gestores e propiciando que se possa gerar informação estruturada e adequada ao modelo decisório e ao acompanhamento e controle dos resultados		

Fonte: Elaborado pelo Autor (2016)

A teoria geral dos sistemas é originária dos sistemas ambientais dinâmicos complexos, que pela formação de um vasto número de elementos necessita estar integrado para potencializar sua capacidade de troca de informações, inclusive com seu ambiente externo na busca pela adaptação da sua estrutura interna (Christofolletti, 2004). Esta teoria é indispensável para a composição da teoria da controladoria pelo seu caráter sistêmico, integrador, e pela análise do ambiente, seja este interno ou externo à organização.

A teoria geral dos sistemas é realçada pelas considerações de Padoveze (2012) que confere a conotação intrínseca dos conceitos desta teoria nas funções da controladoria, como aquela que remete à responsabilidade pelo acompanhamento do negócio, envolvendo a integração pela análise dos dados estatísticos, pela análise de mercado, pela análise ambiental, pela análise conjuntural e pela projeção e elaboração de cenários.

Geraque (2006, p. 25) ao referenciar a teoria geral dos sistemas também desvenda algumas características indissociáveis da controladoria: “um modo de estudar organizações grandes e complexas; permite a análise holística; coloca ênfase sobre a informação e a comunicação em sociedade; propõe um ponto de vista mais relacional do que estrutural e cria uma perspectiva teleológica, em função da realização de metas”.

A teoria do agenciamento é descrita por Jensen e Meckling (1976, *apud* Oliveira *et al*, 2009, p. 3): “a teoria do agenciamento consiste na relação contratual na qual o principal encarrega o agente de prestar algum serviço em seu benefício, delegando certos poderes de decisão”. A teoria do agenciamento converge com a controladoria pelo exercício de suas funções, tanto pelo postulado da manutenção de normas e procedimentos da governança corporativa estimulando o *Compliance*, como pela monitoria, empregando-se os instrumentos de controles internos e na gestão de riscos. Por fim, a transparência gerada pela simetria informacional, proveniente do trabalho da controladoria favorece a tomada de decisões na expectativa de mitigação de vícios e interesses.

A teoria da contabilidade é abordada por Nakagawa (1993) quando afirma que a controladoria se integra ao planejamento e a implementação dos sistemas de informação, os quais se operacionalizam a partir do conceito de que a teoria da contabilidade é suportada pelas teorias da decisão, mensuração e informação.

A conexão entre a teoria da contabilidade e a controladoria fica esclarecida pelas considerações de Almeida, Parisi e Pereira (*In Catelli, 2001, p.344*):

“A controladoria enquanto ramo do conhecimento, apoiada na Teoria da Contabilidade e numa visão multidisciplinar, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informações e Modelo de Gestão Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas”.

As relações que se estabelecem entre o emprego da tecnologia da informação e a controladoria são vitais para a geração de informação qualificada. A tal ponto esta simbiose é salutar que Schneider (2012, p. 18) afirma que: “quando não administrados de forma integrada entre as áreas de controladoria e TI, podem propiciar um ambiente de retrabalhos, decisões equivocadas e intempestivas que conduzem a riscos financeiros, operacionais, tecnológicos e outros, os quais afetam seus ativos”.

A teoria proposta não somente ampara os estudos de campo, mas, sobretudo propicia a análise do alinhamento com as práticas evidenciadas. Notadamente, se reveste de vital importância bem preparar e organizar esta estrutura teórica. Assim, como uma via de mão dupla que assegura fluidez ao pesquisador, também traz à tona o conhecimento consagrado, adquirido ao longo do tempo por tantos outros pesquisadores que enriquecem seu trabalho, por averbar o que está posto ou pelo próprio contraponto.

Lakatos e Marconi (1992) reforçam este entendimento acrescentando que o levantamento bibliográfico, favorece o esforço paralelo na análise da pesquisa e manipulação das informações.

Para melhor compreensão do que se estará tratando, foi elaborado o quadro teórico (quadro 2 - Tópicos da Revisão da Literatura). Um compêndio que resumidamente descortina o alicerce teórico e pretende fundamentar este estudo. Martins e Silva (2005, p. 4) compreende que “o quadro teórico constitui o campo de princípios, categorias, conceitos, definições e constructos logicamente articulados, dentro do qual o trabalho se fundamenta e se desenvolve. Serve como diretriz e orientação de caminhos e reflexões para se construir um trabalho científico”.

Quadro 2 – Tópicos da Revisão da Literatura

AUTORES	ENFOQUE	CONTEXTUALIZAÇÃO	OBJETIVOS ATENDIDOS
<ul style="list-style-type: none"> - Fernandes (2000) - Padoveze (2008) - Roehl- Anderson e Braga (2000) - Moura; Beuren (2003) - Heckert e Wilson (1963) - Guerreiro, Beuren e Boff (2008) - Figueiredo e Caggiano (2008) - Kronmeyer (2006) - Kupper (2014) - Lunkes e Schnorrenberger (2009) - Pipkin (1989) - Knoepfel (1935) - Padoveze (2004) - Oliveira (1998) - Souza (1993) - Uebele (1981) - Anthony e Govindarajan (2001) - Koliver (2005) - Nakagawa (1993) - Tung (1993) - Andrade e Peleias (2003) - Mosimann e Fisch (1999) - Dias Filho e Machado (2004) 	<p>Determina a situação hierárquica da controladoria e a relação com o processo decisório.</p> <p>Oferece apontamentos sobre a missão da controladoria e o papel do <i>controller</i>.</p> <p>Apresenta as teorias que fundamentam as diferentes posições que podem ser ocupadas pela controladoria dentro da organização.</p>	<p>2.2 Posição Hierárquica da Controladoria</p>	<p>Investigação da posição hierárquica da controladoria na organização</p>

AUTORES	ENFOQUE	CONTEXUALIZAÇÃO	OBJETIVOS ATENDIDOS
<ul style="list-style-type: none"> - Mosimann <i>et al</i> (1993) - Ribeiro (2013) - Padoveze (2012) - Kanitz (1976) - Iudícibus e Marion (2002) - Yoshitake (1984) - Marion (2008) - Padoveze (2012) - Lunkes <i>et al</i> (2009) 	<p>Aspectos em comum e controvérsias entre a contabilidade e a controladoria.</p> <p>O processo evolutivo da contabilidade</p>		
<ul style="list-style-type: none"> - Luft e Shields (2003) - Tung (1993) - Figueiredo (2005) - Morante e Jorge (2008) - Lunkes e Schnorrenberger (2009) 	<p>O papel da controladoria no apoio e na cumplicidade com a gestão financeira</p>	<p>2.3 A Controladoria e a Contabilidade, e a Gestão Econômica e Financeira</p>	<p>Investigação da efetiva influência da controladoria sobre a contabilidade e a gestão econômica e financeira</p>

AUTORES	ENFOQUE	CONTEXTUALIZAÇÃO	OBJETIVOS ATENDIDOS
<ul style="list-style-type: none"> - Guimarães <i>et al</i> (2009) - Penha e Parisi (2005) - Schimdt e Santos (2006) - Hillson (1999) - Brito (2003) - Padoveze (2012) - Martin (2002) - Morgan e Henrion (1990) - Roehl-Anderson e Bragg (2000) - Goldratt (1998) - Gomes, Santos e Schmidt (2006) - Beuren, Mambrini e Colauto (2002) - Figueiredo e Caggiano (2008) - Motta (1992) - Attie (2009) - Jensen e Meckling (1999) - Siffert (1998) - Arruda, Madruga e Freitas (2008) - Borinelli (2006) 	<p style="text-align: center;">Aspectos da gestão de riscos e dos controles internos com relação ao trabalho desenvolvido pela controladoria.</p> <p style="text-align: center;">Relevância da controladoria na auditoria interna e na Governança Corporativa</p>	<p style="text-align: center;">2.4 A Controladoria e a Gestão de Riscos, os Controles Internos e Governança Corporativa</p>	<p style="text-align: center;">Descrição das relações existentes da controladoria com a gestão de riscos e os controles internos e a governança corporativa</p>

AUTORES	ENFOQUE	CONTEXTUALIZAÇÃO	OBJETIVOS ATENDIDOS
<ul style="list-style-type: none"> - Almeida, Parisi e Pereira (<i>In</i> Catelli, 2001) - Beuren e Martins (2001) - Padoveze (2012) - Frezatti (2008) - Segreti, Peleias e Rodriguez (2005) 	<p>Importância do conhecimento e da multifacetada característica do <i>controller</i>.</p> <p>A informação como ferramenta da controladoria e o domínio dos sistemas</p>	<p>2.5 A Controladoria, a Informação, os Sistemas de Informação e o Conhecimento</p>	<p>Identificação das práticas da controladoria quanto aos sistemas de informação e o composto estratégico presente nos planos operacional, estratégico e orçamentário da organização</p>
<ul style="list-style-type: none"> - Padoveze (2012) - Gitman (1997) - Anthony e Govindarajan (2001) - Ansoff (1965) - Hamel e Prahalad (1995) - Schmidt e Santos (2006) - Nakagawa (1993) 	<p>Envolvimento, Abrangência e limites da controladoria no Plano Orçamentário, Planejamento Operacional e no Planejamento Estratégico</p> <p>A controladoria nas etapas do PDCA</p>	<p>2.6.1 Planejamento Operacional e Estratégico</p>	
<ul style="list-style-type: none"> - Kronmeyer (2006) - Kaplan e Norton (2000) - Perez <i>et al</i> (1997) - Braga (1995) - Mosimann e Fisch (1999) - Anderson e Shmidt (1961) 		<p>2.6.2 Plano Orçamentário</p>	
<ul style="list-style-type: none"> - Lacombe (2009) - Menezes (2001) - Martin (2002) 		<p>2.6.3 PDCA-Planejamento, Desenvolvimento, Controle e Ação</p>	

Fonte: Elaborado pelo autor (2016)

O quadro 2 contribui com a constituição do objetivo específico de sistematizar resumidamente a teoria proposta com foco sobre as funções da controladoria. Trata-se do arcabouço teórico disponível apresentado de modo ordenado com os autores principais, os enfoques que os autores conferem à teoria, como se encontram distribuídos no estudo tais enfoques e os objetivos específicos atendidos. Pautados por estes aspectos, posteriormente será possível proceder na análise das funções da controladoria, em vista do cotejo com as evidências provenientes da coleta de campo.

2.2 A POSIÇÃO HIERÁRQUICA DA CONTROLADORIA

No que concerne à análise das funções da controladoria, a teoria institucional oferece uma contribuição no auxílio à compreensão da posição hierárquica em empresas de médio porte. Ela oferece indicativos sobre as relações 'intramuros' que se estabelecem no íntimo das organizações. No dizer de Guerreiro, Beuren e Boff (2008, p. 156) a teoria institucional se constitui no "estudo do inter-relacionamento entre o indivíduo, a organização e o ambiente".

Das relações que se estabelecem entre estes sujeitos, se poderá observar a posição da controladoria em diferentes situações dispostas no organograma organizacional. Esta diversidade é ditada por aspectos que vão além de um único entendimento, de um único critério. Dias Filho e Machado (2004, *apud* Guerreiro, Beuren e Boff, 2008, p. 157) explicam as razões pelas quais as funções da controladoria não se fundamentam exclusivamente em mera racionalidade: "nem sempre as organizações adotam este ou aquele procedimento por considerá-lo o mais racional em dada circunstância. Ao contrário, suas escolhas podem ser guiadas por uma concepção institucionalizada do que é visto como o melhor, o mais adequado, o racional, o justo, etc".

Depreende-se da teoria institucional que, ao se estabelecer a posição hierárquica da controladoria na organização, é fator crítico de sucesso a correta leitura do dinamismo que se estabelece nas relações entre o indivíduo, a organização e o ambiente. Estas relações, por vezes, apresentam um comportamento diverso do que recomenda a lógica racional.

Observa-se que a disposição hierárquica da controladoria não está balizada por um comportamento linear. Dias Filho e Machado (2004, *apud* Guerreiro, Beuren e Boff, 2008, p. 157) complementam: “A partir desse contexto, e fazendo uma relação com a controladoria, denota-se que esta, também, pode adotar determinados procedimentos de maneira racional, ou então, adotá-los de acordo com a percepção já instituída no ambiente, como sendo os melhores, os ideais, os adequados”.

Os autores Lunkes e Schnorrenberger (2009) ao versarem sobre esta matéria enfocam um enquadramento mais detalhado da controladoria, que decorre da teoria institucional. Os referidos autores contemplam desde a cultura organizacional até a classificação hierárquica. Para eles a influência do *controller* sobre as decisões está associada a diversos fatores: a própria postura do profissional, sua autoridade, sua aderência à organização, e também o tipo de estrutura e a cultura organizacional.

No que se refere à posição hierárquica da controladoria, Lunkes e Schnorrenberger (2009) avaliam que há basicamente três situações: a controladoria pode estar posicionada como um órgão de assessoria ligado diretamente à presidência, um órgão de linha, ou uma posição intermediária atrelada e com subordinação ao diretor de finanças e contabilidade.

No caso da controladoria atuar como um órgão de staff da presidência ela estará vinculada diretamente ao presidente da organização. Nesse enquadramento ela não toma para si poder de decisão e comando, e sua influência sobre os demais gestores e suas áreas ocorre de forma indireta por meio do presidente.

Se a controladoria se situar como órgão de linha haverá investidura de maior quantitativo de autoridade. Atuará como coordenadora do alinhamento estratégico poderá atuar com maior poder e influência sobre as decisões. Por outro lado, por estar envolvida diretamente na política empresarial, pode perder sua independência em relação à diretoria geral. Ficará numa posição na alta administração e com prerrogativas de decisão e comando.

Por fim, na situação de vinculação à diretoria de finanças sua atuação estará restrita às áreas de finanças e contabilidade. Neste caso, sua influência na tomada de decisões tem o menor grau em relação às demais situações.

Padoveze (2004) compreende que a controladoria costuma atuar em linha e destaca que a ela possui uma missão específica com objetivos a serem alcançados.

Padoveze (2004) comunga da mesma compreensão de Oliveira (1998), para este autor a controladoria atua como um órgão de linha e é responsável por diversos trabalhos rotineiros comuns a função. Souza (1993) concorda com ambos, mas especifica suas atividades, a controladoria atua como órgão de linha, mas desempenha atividades de controle e planejamento.

Entretanto, para Uebele (1981, *apud* Lunkes, Schnonrenberger e Gasparetto, 2010) há um viés sobre a estrutura da organização, quando o assunto versa sobre a existência da controladoria. De acordo com ele, a controladoria se faz mais presente em organizações com estrutura divisional em relação às organizações com estrutura do tipo funcional. Isto também está associado ao porte da empresa. Empresas com porte menor apresentam com mais frequência, uma estrutura do tipo funcional, enquanto que empresas de maior porte têm, de fato, estruturas divisionais ou matriciais.

Conforme Roehl- Anderson e Braga (2000, p. 2) nas atribuições da controladoria há complexidade na atuação sobre o desenho funcional da organização: “O *controller* tem uma das descrições de trabalho mais complexas de todos os gerentes da organização, porque há muitas áreas funcionais sobre as quais ele é responsável”.

Dentre as funções da controladoria encontram-se maior ressonância no apoio ao processo decisório, e na busca pelos resultados pautados pelo suporte da controladoria, provindos das suas informações qualificadas e estruturadas. Fernandes (2000, p. 51) caracteriza esta singularidade: “à controladoria cabe assessorar a gestão da empresa, integrando as diversas áreas com o fornecimento de informações que auxiliem os gestores no processo decisório, norteando-os na busca da eficácia”.

De fato, o apoio à decisão é, dentre as diversas facetas, possivelmente a mais proeminente da controladoria. À controladoria coube a missão de alcançar informações com caráter de precisão aos responsáveis pelas decisões (Moura; Beuren, 2003).

Outra perspectiva que distingue a Controladoria se assenta na sua capacidade inigualável de alinhar os demais órgãos da empresa. Como a modelar a gestão, para que com os recursos que dispõe, a controladoria possa atingir melhores resultados organizacionais. Isto lhe outorga uma distinção que a legitima

para melhor apoiar o processo decisório, pois se dela deriva a incumbência de unificar na diversidade, também dela se espera o delineamento que aponte qual o melhor caminho a organização deve seguir.

Em se tratando do melhor caminho que a organização deverá seguir, Heckert e Wilson (1963, *apud* Padoveze, 2012, p. 33) nos recordam que: “... à controladoria não compete o comando do navio, pois esta tarefa é do primeiro executivo, representa, entretanto, o navegador que cuida dos mapas de navegação”. Prosseguem os autores conceituando acerca da sua função: “A finalidade da controladoria é manter informado o comandante quanto à distância percorrida, ao local em que se encontra, à velocidade da embarcação, à resistência encontrada. Aos desvios da rota, aos recifes perigosos e aos caminhos traçados nos mapas, para que o navio chegue ao destino”.

Em suma, importa que a controladoria aponte onde a empresa está e para onde ela está indo. Mas nesta trajetória há movimentos dentro e fora da organização.

“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. O Controller tem como tarefa manter o executivo principal da companhia informado sobre os rumos que ela deve tomar, aonde pode ir e quais os caminhos que devem ser seguidos” (Figueiredo e Caggiano, 2008, p. 12).

Mas são turbulentas estas águas onde a empresa navega. Kronmeyer (2006, p. 22) apresenta um ambiente que não se notabiliza pela estabilidade, ao contrário um ambiente em plena modificação:

“... se o ambiente externo muda, o ambiente interno dos sistemas organizados também precisa mudar, para manter o equilíbrio com um mundo externo em permanente mudança, visando manter a sua homeostase, ou seu equilíbrio dinâmico. Os modelos estáticos não dão conta desta velocidade de mudanças e da dinâmica indispensável para a sobrevivência nestes ambientes”.

O entendimento de Kupper (2014) adquire um repensar sobre a influência da controladoria no processo decisório da organização. O autor afirma que à medida

que aumenta a descentralização das decisões, há também uma correlação diretamente proporcional à demanda das empresas por mecanismos de controle.

Para a controladoria são atribuídas diversas missões. Ao longo do tempo essas atribuições vão se modificando conforme as mudanças ocorrem nas organizações. Pipkin (1989) entende a controladoria como uma catalisadora das mudanças que devem ocorrer nas organizações para se adequarem as realidades vivenciadas. Neste século o *controller* é um líder na empresa, pois cabe a ele a coordenação dos profissionais motivando-os, orientando-os e principalmente supervisionando o que está sendo feito e como está sendo feito.

Para Knoeppel (1935, p. 58) existe uma associação direta entre a controladoria e a função de coordenação do negócio. Realizado de “modo destacado e imparcial, com responsabilidade de planejar os lucros e de prover o aparato necessário ao controle deste lucro. É uma função investigativa, analítica, sugestiva e conciliadora”.

Há assim uma apropriação por parte da controladoria do estudo do negócio em todos os seus pontos e tempos. Motivo pelo qual a controladoria assume para si condição diferenciada por ser detentora, e exímia conhecedora do modelo de negócio organizacional, não se comparando a nenhum outro órgão nesta especialidade. Por conseguinte, incumbirá com maior propriedade a controladoria do suporte, ou mesmo da formulação dos planos organizacionais, os quais deverão ser implementados por decisão dos gestores competentes.

Para Anthony e Govindarajan (2001, p. 156) “o *controller* é o gestor do sistema de informações, mas os executivos de linha é que fazem uso delas. O *controller* não toma decisões, nem reforça decisões de outros executivos. Fornece serviços especializados aos outros gestores”. Se para a controladoria são atribuídas tais características que impactam nas organizações, então qual o raio de atuação do *controller*? Como este profissional desempenha suas funções?

Em resposta a estas questões, Koliver (2005) apresenta respostas que evidenciam a amplitude da visão do *controller*. Ele entende que a sua atuação não está restrita a uma função específica, é abrangente porque não se limita a controles contábeis, vai além, atua nos controles dos diversos departamentos da organização. O *controller* adquire por natureza esta condição diferenciada de abarcar a toda a organização.

Para Nakagawa (1993), o *controller* desempenha sua função de controle de maneira muito especial, pois ao fiscalizar e organizar, reportando dados relevantes,

ele exerce uma força ou influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas, e consistentes com a missão e com os objetivos da empresa.

A visão de Tung (1993, p.41) credita um conjunto de atribuições: “*Controller* é o executivo financeiro de uma grande ou média empresa que combina as responsabilidades por contabilidade, auditoria, orçamento, planejamento de lucros, relatórios de desempenho, controle de impostos e outras atividades da empresa”.

De acordo com os autores Figueiredo e Caggiano (2008) o profissional que atua na controladoria prescinde de distintas capacidades, dentre elas o domínio e o conhecimento de outras disciplinas além da contabilidade. Ele deve dispor de conhecimentos de administração, economia, estatística e informática. Estas características determinam com assertividade o espaço ocupado pelo *controller*, pois múltiplos são os desafios que estão postos, o que requerem profissionais versados em diversas áreas do conhecimento.

Os autores Figueiredo e Caggiano (2008), complementam os qualificativos quando afirmam que o zelo pelo bom desempenho da organização, representado por uma administração com sinergia entre as áreas existentes e a busca de maior grau de eficácia empresarial são predicados inerentes ao *controller*.

Por trás da lógica de Andrade e Peleias (2003) está o composto integrador decorrente do esforço conjunto dos gestores e orquestrados pela controladoria. Os autores sublinham os aspectos ligados à obtenção do resultado econômico global da organização, no processo de condução dos gestores, com objetivos claros que visam uma meta de alcance da eficácia da empresa. Fica evidente que cabe a controladoria promover a integração para o alcance dos resultados. Mosimann e Fisch (1999) corroboram tal entendimento ao assegurarem que a controladoria otimiza os resultados econômicos da empresa por meio da integração das áreas da organização.

2.3 A CONTROLADORIA E A CONTABILIDADE, E A GESTÃO ECONÔMICA E FINANCEIRA

A controladoria originou-se da contabilidade e dos controles provindos das atividades do contador, esta abordagem é compartilhada por Lunkes *et al* (2009, p.7): “O espectro da controladoria foi sendo ampliado ao longo do tempo.

Originalmente, ela estava fortemente amparada no controle; conseqüentemente a sua base se encontrava na contabilidade”.

As atividades exercidas pelo profissional da contabilidade, com o passar do tempo depararam-se com a necessidade de ampliar sua formação, suas habilidades, o que também concordam os autores supracitados: “novas áreas de preocupação foram sendo incorporadas, como planejamento e sistema de informações” (Lunkes e Schnorrenberger, 2009).

Por estas origens, não raro há uma confusão, e porque não um equívoco, na leitura correta das funções contabilidade e controladoria. Mosimann *et al* (1993) esclarecem que a controladoria é uma ciência autônoma e não se confunde com a contabilidade, apesar de utilizar pesadamente o instrumental contábil.

Entretanto para Kanitz (1976) a contabilidade, enquanto um instrumento gerencial sofreu uma evolução para a controladoria, onde interessa, mais do que registrar e apontar, agora sim, avaliar e controlar o desempenho da organização.

Aliás, em se tratando da contabilidade gerencial, Otley (1994, *apud* Ribeiro, 2013, p. 711) ressalta que: “a contabilidade gerencial pode ser considerada também como uma das principais ferramentas de controle do processo decisório”.

O autor ainda identifica laços estreitos que culminam no apoio a decisão: “Com isso, verifica-se uma relação forte entre a contabilidade gerencial e a controladoria, no que se refere ao processo decisório e a posterior tomada de decisão dos gestores” (Martin, 2002, *apud* Ribeiro, 2013, p. 711).

Este entendimento também é compartilhado em parte por Padoveze (2012, p. 3), pois ele entende que há na controladoria um processo evolutivo da contabilidade, “a controladoria pode ser entendida como a ciência contábil evoluída. Como em todas as ciências, há o alargamento do campo de atuação; esse alargamento do campo de abrangência da contabilidade conduziu a que ela seja mais bem representada semanticamente pela denominação de controladoria”.

Padoveze (2012, p. 9) prossegue discorrendo sobre o entendimento comum entre controladoria e contabilidade gerencial “a Contabilidade Gerencial é a disciplina que apresenta todos os aspectos da contabilidade, que, funcionalmente, dentro da organização, é exercida em algumas empresas pelo nome de Controladoria”.

A controladoria ao se utilizar dos elementos fundamentais da contabilidade fomenta a geração de um leque muito maior de informações qualificadas. Um insumo comprometido com as realidades da organização, vistas sobre o prisma do profissional, que atua cotidianamente com foco na otimização do resultado organizacional, e, portanto, capaz de apoiar com propriedade as futuras tomadas de decisão.

Para melhor compreender este processo evolutivo importante resgatar, as mudanças que se processaram nos últimos anos na contabilidade. São mudanças que se assemelham àquelas observadas nas organizações.

A data de outubro de 2005 se revestiu de um marco na história da contabilidade. Naquela ocasião pelo advento e criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) sob número 1.055/2005 de 7 de outubro de 2005, publicada no Diário Oficial da União em 24 de outubro de 2005, ficou estabelecido que haveria a centralização da emissão de normas reguladoras com o claro e inequívoco intuito de uniformizar o processo contábil com um objetivo ainda maior, o de conduzir a contabilidade brasileira aos padrões internacionais.

No ano seguinte através da publicação pelo Banco Central do Brasil no Comunicado 14.259 em 10 de março de 2006, havia uma clara determinação de que os bancos brasileiros deveriam a partir de então, apresentar em seus registros contábeis, isto é, em seus balanços e demonstrações contábeis, a adequação aos padrões às normas IFRS, *International Financial Reporting Standards*, ou, simplesmente, normas internacionais de contabilidade. Langoni (2010) compreende que as mudanças a que fora submetida a contabilidade brasileira, significaram uma colossal revolução, porque elas traziam consigo um conjunto de necessárias mudanças concebidas pela égide da irrevogável convergência das normas brasileiras ao padrão internacional.

Possivelmente o ápice das mudanças ocorridas são melhor representadas pelas modificações da Lei 11.941 de 27 de maio de 2009. Com isto houve alteração da lei 6.404, e as evidências de equilíbrio de elementos patrimoniais e das demonstrações gráficas dimensionais de fatos patrimoniais, adquiriram nova forma.

Desde a implementação das normas de contabilidade IFRS (para as grandes empresas e ao longo do tempo, se estendendo para as médias e pequenas

empresas), até um novo olhar sobre os relatórios financeiros, que passaram de informativos para instrumentos poderosos e úteis para a tomada de decisão, o profissional da contabilidade, o contador, tem se deparado com desafios crescentes. Os relatórios gerenciais adquiriram relevância como nunca antes.

Os escritórios de contabilidade se tornaram uma extensão dos órgãos de fiscalização, especialmente aqui no Brasil com o envio permanente de arquivos de atualização ou como são conhecidos os SPED's (Sistema Público de Escrituração Digital), que visam unificar o fluxo de informações, compreendendo a escrituração contábil, fiscal, notas eletrônicas e do setor pessoal das pessoas jurídicas. Tudo isto a tal ponto que o contabilista pode ser penalizado civil e criminalmente, conjuntamente com os empresários, caso as informações apresentadas não sejam verossímeis.

O nível de cumplicidade da contabilidade para com a organização a que presta serviços, atingiu patamares e previsão legal de penalização civil sobre os eventuais mal feitos realizados pelos contadores, tal como literalmente reproduzido aqui pela redação do código civil:

“Os assentos lançados nos livros ou fichas dos preponentes, por quaisquer dos prepostos encarregados de sua escrituração produzem, salvo se houver procedido de má fé, os mesmos efeitos como se fossem por aquele.

Parágrafo único - No exercício de suas funções, os prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos.”
(Artigo 1.177, Lei nº 10.406 de 10 de Janeiro de 2002 – Código Civil)

Para autores como Ludícibus e Marion (2002) este conjunto de mudanças está coerente com o modelo globalizado em voga. Os autores concordam que se as empresas estão inseridas neste contexto, isto significa que haverá desafios e oportunidades de desenvolvimento, tanto para aquisição de novos conhecimentos contábeis, como uma ampliação das funções para os contadores.

Cabe aos profissionais de controladoria, auditoria e contabilidade, a partir das mudanças ocorridas, ações de coerção daquelas práticas nada convencionais. Reações que coíbam e desconstituam tais iniciativas. Há previsão legal suficiente para regradar as ações pelo próprio código de ética. O conselho federal de

Contabilidade, no exercício de suas atribuições, dispõe de um código de ética profissional que remonta a outubro de 1996, conforme resolução CFC nº 803.

Alguns dilemas no campo da ética são vivenciados pela controladoria e trazidos à tona por Lunkes e Schnorrenberger (2009). São várias as razões que levam a controladoria a se deparar com questões éticas. O fato de os *controllers* serem pressionados por metas cada vez mais desafiadoras pode conduzir a um comportamento pouco ético, como quando se passa a criar ‘acolchoados orçamentários’, antecipar receita ou postergar gastos visando atingir o desempenho da organização.

Há todo um conjunto de informações geradas pela contabilidade que suprem as exigências legais, atendem as demandas internas das organizações. Mas são as informações gerenciais, que de fato fazem a diferença para as ações dos administradores no seu cotidiano. Seu aproveitamento é inquestionável, atuando como indicadores, apresentam os resultados alcançados, expondo uma verdadeira radiografia da organização.

A contabilidade gerencial vai conquistando espaço decisivo na realidade das organizações. O que há bem pouco era relegado a uma necessária formalização no atendimento à legalidade, passou a ser recurso empregado com maior atenção pelos administradores.

Autores como Luft e Shields (2003) associam outras variáveis, para melhor explicar o desenvolvimento da contabilidade em especial a gerencial. O tamanho organizacional, a automatização de tecnologias, a descentralização e a incerteza ambiental, tem para Luft e Shields (2003) influência sobre a contabilidade, e sendo assim também sobre o desempenho organizacional.

Para Marion (2008, p. 23): “A contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade, ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e sumarizando-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem sobremaneira para a tomada de decisões”.

Claro que a controladoria aproveita e se utiliza de um conjunto de conceitos da contabilidade, pois a contabilidade é a ciência do controle, controle dos registros do passado, do presente e em perspectiva, do futuro. Sendo assim, a controladoria

fará uso da contabilidade para melhor implantar e desenvolver os controles em vistas da melhor análise econômica da organização.

Assim, há por trás dessas ações um viés de controle, mas também há uma acurácia diligente sobre o que se processa na lógica dos custos organizacionais, pautada pelos relatórios contábeis.

Este arrazoado que implica na amplitude das ações da controladoria não restrita a contabilidade, mas sobrepondo-a e avançando, está subscrito nas considerações de Yoshitake (1984, p.40): “Controladoria é um sistema de controle gerencial que utiliza técnicas e experiências para estabelecer planos, estratégias, procedimentos de controles administrativos e contábeis; processa a informação no sentido de direcionar as atividades empresariais na consecução de seus objetivos; motiva, avalia e comunica os resultados do desempenho”.

A mesma percepção da abrangência da controladoria, incorporando a contabilidade no seu âmbito e sob sua responsabilidade, mas não restrito a ela, se dá em Padoveze (2012, p. 37-38) ao tratar ordenadamente dessa relação:

“1ª) a área contábil e fiscal, responsável pelas informações societárias, fiscais. 2ª) a área de planejamento e controle, que incorpora a questão orçamentária, projeções e simulações, custos e a contabilidade por responsabilidade. Dentro da Controladoria, é imprescindível um setor que se responsabilize pelo acompanhamento do negócio. Esse setor é responsável pelos dados estatísticos para análise de mercado, análise ambiental, análise conjuntural e projeção de cenários, elaboração “

Outrora, a contabilidade oferecia com coadjuvância uma mensuração do que se processava na organização sob a forma de relatórios contábeis. De modo estanque, estes eram e são objeto de apoio para os gestores. Contudo, o dinamismo das organizações e a complexidade imposta por fatores como a inovação e a acirrada concorrência evoluíram para uma nova função.

Hoje a controladoria oferece com protagonismo um acompanhamento paulatino e pormenorizado dos indicadores de eficiência da organização, até mesmo subsidiado pelos relatórios contábeis, mas com um portfólio extenso de tantas outras informações estruturadas.

A gestão econômica e financeira da organização de acordo com Tung (1993) recebe uma contribuição inestimável, através do desempenho do trabalho exercido pela controladoria, que vai além da mera observação do que ocorre na alta

administração da empresa. A controladoria avança com as informações do planejamento financeiro estratégico, com base nos pontos de controle que podem demonstrar pontos de gargalo, mas potencialmente capazes de influenciar na rentabilidade da empresa.

Sempre presentes nas atribuições da controladoria estão os conceitos de resultado econômico e visão sistêmica. O pragmatismo da controladoria também é confirmado por Figueiredo (2004, p. 26) ao discorrer sobre sua função: “zelo pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global”.

Este zelo está parcialmente refletido no cuidado com o patrimônio organizacional, que se insere no amplo raio de preocupações da controladoria. Manter o que se adquiriu e garantir a saúde da organização são prerrogativas das atividades do *controller*.

Deste permanente e atento olhar da controladoria sobre a saúde financeira da empresa, muito provavelmente derive sua principal atribuição, a de mantê-la sólida e atuante ao longo do tempo. Sua cumplicidade com a gestão financeira é comentada por Morante e Jorge (2008). Ambos autores reforçam o componente de responsabilidade compartilhada entre a controladoria e o gestor financeiro:

“...em estreito relacionamento com o administrador financeiro da organização, a controladoria atua na gestão dos recursos financeiros, na sua obtenção junto aos canais tradicionais e mesmo na aplicação de recursos ociosos, mediante análise dos rendimentos e riscos envolvidos nas operações, de forma sistemática e permanente”.

O conhecimento do que se passa na gestão econômica da organização deve, necessariamente, ser apropriada pela controladoria. Mas não se confunda a gestão econômica com a gestão operacional da qual emergem os resultados de fluxo de caixa, essas são de responsabilidade dos gestores competentes em suas áreas.

À controladoria cabe o exercício do controle dos resultados obtidos, da coordenação do ato de planejar da gestão, desse conjunto expressivo de informações que permitem o monitoramento permanente do ‘pulsar’ da organização.

Não há organização que não priorize o resultado econômico. De acordo com Morante e Jorge (2008) ‘no frigir dos ovos’, o que conta mesmo é o resultado financeiro do empreendimento em determinado período de tempo, e sua representatividade perante o volume de recursos próprios e também recursos financeiros de terceiros, que possibilitam a existência do próprio empreendimento.

Lunkes e Schnorrenberger (2009) são objetivos ao comparar as características que determinam a controladoria, deixando claro que sua principal função está associada a assuntos de controle financeiro e resultado com base no lucro. As principais características da controladoria estão relacionadas ao planejamento e ao controle financeiro, ao orçamento e ao direcionamento a usuários internos e externos, em suma, a controladoria está voltada à obtenção de resultados (lucros).

Para Tung (1993) o conhecimento dos fatores macroeconômicos, bem como os da organização são aspectos distintivos da controladoria. O método eficaz de controle se faz pelo sistema contábil, em consonância com a metodologia financeira, juntas constituem poderosas ferramentas para a controladoria.

2.4 A CONTROLADORIA E A GESTÃO DE RISCOS, OS CONTROLES INTERNOS E A GOVERNANÇA CORPORATIVA

Compreendida não pela sua essencialidade, mas acessoriamente, como parte das atividades do *controller*, a gestão de riscos pode ser incluída no leque de funções da controladoria. Borinelli (2006, p. 204) enfatiza que: “no que tange ao controle econômico e financeiro das empresas, minimizar riscos e incertezas e salvaguardar o patrimônio, entende-se que essas são atividades de controladoria e não sua razão de existência”.

De acordo com o porte da empresa há setores especificamente dedicados à análise e ao mapeamento do risco. Em determinadas corporações de grande porte, a controladoria incorpora a gestão de riscos, em outras, está dissociada do departamento de riscos. Guimarães *et al* (2009) corroboram com este arrazoado: “as atribuições assumidas pela controladoria podem variar de uma empresa para outra, em detrimento ao seu porte, a sua cultura, o mercado de atuação, o ramo de atividade, entre outras, sendo difícil defini-las com precisão”.

Em organizações de pequeno e médio porte, as ações da controladoria junto ao mapeamento de riscos e seu acompanhamento, normalmente são de caráter permanente. Mas independente do porte da empresa há sim uma integração entre uma e outra, isto é, entre risco e porte da empresa, em maior ou menor intensidade.

A participação da controladoria na gestão de riscos, independente do porte da organização é objeto da abordagem dos autores Penha e Parisi (2005, p. 9):

“Ameaças e oportunidades estão presentes no processo de tomada de decisão em condições de incerteza. A decisão tem que estar embasada em um processo de análise qualitativa e quantitativa do risco, que irá levar à sua aceitação, transferência, mitigação ou rejeição. Neste sentido, a Controladoria, para cumprir a sua missão de maneira efetiva, não pode ficar alheia ao processo de gestão de riscos”

Schmidt e Santos (2006) abordam a questão de riscos ao classificá-la em riscos financeiros, estratégicos e operacionais, formando o subconjunto agrupado nos riscos oriundos do ambiente interno, e outro subconjunto denominado riscos oriundos do ambiente externo compostos pelos riscos do macro ambiente e riscos do ambiente setorial.

Outra abordagem de risco se dá com foco em projetos. Estes sobre o enfoque e fundamentação do PMI (*Project Management Institute*) onde para cada projeto compete determinado risco.

Para Hillson (1999) o gerenciamento de riscos permanentes está associado às operações da organização, as quais estão sujeitas a um determinado risco, mas que permitem um enquadramento e um formato menos dinâmico. Enquanto que o gerenciamento por projetos exige um tratamento diferente.

O risco é parte indissociável do ambiente empresarial. É intrínseco ao modelo de negócios proposto pela organização. O risco não assumido por uma organização poderá representar oportunidade para outra. Isto porque o risco tem associação com a oportunidade. Caso a organização tome a decisão por aproveitar a oportunidade estará maximizando seu risco, ao mesmo tempo em que poderá compensá-la com a expectativa do retorno a ser obtido.

No que diz respeito à gestão de riscos, Brito (2003) compreende a questão da análise do risco sob outra ótica. Para o autor, a controladoria deveria atuar progressivamente da análise do retorno obtido para a análise do retorno em condições de risco e alocação de capital.

Acrescente-se aos radares da controladoria o que ocorre no ambiente externo, no mercado. Padoveze (2012, p. 38) reforça este entendimento ao fazer a seguinte menção: “dentro da controladoria, é imprescindível um setor que se responsabilize pelo acompanhamento do negócio. Esse setor é responsável pelos

dados estatísticos, pela análise de mercado, pela análise ambiental, pela análise conjuntural e pela projeção e elaboração de cenários”.

No tocante a função da controladoria sobre a gestão de risco, Penha e Parisi (2005, p. 2) afirmam que a controladoria “enquanto órgão administrativo tem a incumbência de fornecer informações rápidas e precisas, além de ferramentas que facilitem o processo de tomada de decisão, para suportar os gestores na escolha da melhor alternativa de ação”.

Martin (2002, p. 7) desenvolve uma associação tríade que envolve riscos, incertezas e desempenho com a controladoria. O autor postula que o desempenho da organização pode explicar o seu estado atual, “mas também permite projeções e simulações de cenários futuros”, ao que o autor atribui vital importância para os *stakeholders* dada pela “exploração de oportunidades e à proteção ou *hedge* contra riscos”.

Em que pese às atribuições da controladoria sobre a análise de risco, importa compreender o risco como algo inerente à corporação. Ela está sujeita a riscos externos e internos, mensuráveis ou não. Neste particular Frank Knight apresentou em 1921 um tratado sobre riscos. Em sua obra intitulada *Risk, Uncertainty and Profit* o economista apresenta um arrazoado que passou a se constituir num clássico, quando o assunto é risco. O pioneirismo das suas ideias reside na afirmação de que tanto riscos, quanto incertezas têm em comum a mesma derivação, qual seja a aleatoriedade. Ambas são determinadas pelas escolhas que são feitas pelos gestores.

Mas sua principal contribuição foi a de determinar classes e diferenças entre as incertezas não mensuráveis e as mensuráveis, conhecidas por risco. Daí por diante Frank Knight inaugurou a máxima de que o risco se diferencia da incerteza porque pode ser determinado pela distribuição de probabilidade, diferentemente da incerteza que não pode ser mensurada, não pode ser regida por modelos probabilísticos. Ora se o risco a partir de Knight pode ser medido, então ele pode ser minimizado com tomadas de decisão e ações que o mitiguem. E nesse particular atua a controladoria, no apoio à análise e apuração do risco apoiada em modelos probabilísticos.

Para outros autores como Morgan e Henrion (1990) haveria uma distinção entre a incerteza e o risco, ditada pela variável da imprevisibilidade presente na

incerteza. Sob este signo do incerto, não se pode estabelecer categorização de risco, isto é, não há como definir o que não se pode prever, e isto, é incerteza. Enquanto que o conceito de ocorrência de risco carrega consigo um grau de realidade perceptível, isto é, o risco é factível.

Quanto ao processo de implementação e execução do modelo de gestão de riscos, os autores Penha e Parisi (2005, p. 9) entendem que “o *controller* deve participar ativamente, de forma a garantir que este modelo contribua com a missão da Controladoria”.

A disposição dos padrões ou pontos de controles deve abranger a toda a organização, atuando no monitoramento e controle das instâncias operacionais e administrativas. Notadamente se desdobrarão sobre os custos, sobre os estoques, ou onde houver um espaço que signifique risco e valor, ou eventual exposição à vulnerabilidade. O modelo de negócio da organização determina com propriedade tais padrões, e para cada caso haverá um conjunto necessário de pontos a serem monitorados.

Os padrões e a amplitude do controle encontram guarida em Beuren, Mambrini e Colauto (2002). Os autores entendem que a amplitude do controle em grande parte, é determinada pelo porte da empresa. Uma pequena empresa pode, com um sistema de informações simples, porém operacionalmente eficiente, ter um adequado ambiente de controle. Independente do porte da empresa é inegável a responsabilidade da controladoria sobre esta matéria. Não se pode abdicar da implementação de controles adequados, além disso, se reveste de condição *sine qua non* o conhecimento e o domínio do modelo de negócio da organização.

Figueiredo e Caggiano (2008) entendem as ações da controladoria justificadas pelo sistema de controle que está sob sua responsabilidade. Trata-se de rever o caminho percorrido e os objetivos alcançados e oferecer estes apontamentos aos gestores responsáveis.

Um controle real está associado ao planejamento, que num sistema de *feedback* oxigena o que está a ser realizado no cotidiano e que culmina no resultado de decisões passadas. Prosseguem os autores a apontar a sequência *feedback*, informação, decisão e ação. Estas etapas devem ser rotativas, devem ser periódicas, em vistas de um controle satisfatório.

Roehl-Anderson e Bragg (2000) postulam que a estrutura de controle interno se estabelece sobre a égide de um conjunto de normas e procedimentos com um fim inequívoco de alcance dos seus objetivos. Contudo, os autores reforçam que se faz necessário empregar procedimentos de controle na empresa, os quais cabem à controladoria desenvolvê-lo e mantê-lo.

Uma estrutura definida e determinada de controle interno possibilita à organização que a controladoria desempenhe apropriadamente sua função de apoiar o processo decisório. Trata-se de preparar um programa que contenha pontos de controle mensurados sobre um plano de normas e procedimentos que necessariamente devem ser observados, posto que sobre os mesmos deverão dispor indicadores.

A dupla funcionalidade dos indicadores é tratada por Goldratt (1998). A adoção de indicadores é virtuosa, porque além de cumprirem sua missão principal de medirem a que se propõem, também estimulam o comportamento que se espera daqueles que estão sendo medidos.

Independente da robustez da organização, ela está suscetível a ações premeditadas ou que podem comprometer seus objetivos. A prevenção pelo instituto dos controles internos mitiga a exposição ao risco e permite ainda a correção a tempo de falhas, com vistas a melhoria e otimização dos processos. Mas estes dispositivos de controles distribuídos pela organização necessitam de manutenção, isto é, impõem-se melhorias permanentes, porque as organizações estão em mutação constante, assim conferem uma exigente atualização, sob pena de perderem sua funcionalidade.

A auditoria contábil participa e colabora junto às atividades da controladoria. Fornece subsídios e incrementa a gestão dos controles com foco nas atividades contábeis, fiscais e patrimoniais da organização, como atestam Gomes, Santos e Schmidt (2006, p. 24): “O principal fim da auditoria é a confirmação dos registros contábeis e a divulgação de informações para fins de orientação administrativa e de investidores, cumprimento de obrigações legais e fiscais e controle patrimonial, atestando a adequação dos registros e informando as deficiências observadas”.

A independência da auditoria chancela qualquer atividade de controle interno que venha a ser realizado. Com uma metodologia própria e comportamento ilibado, este profissional necessariamente deve ter mais do que uma conduta impecável.

Autores como Motta (1992) elencam um conjunto de pré-requisitos que demonstram o grau de seriedade e exigência com que a questão é tratada.

Fica claro que os controles internos atingem seus objetivos quando se salvagam os ativos (bens, direitos) e não negligenciam os passivos (obrigações), que se encontram arrolados aos departamentos da organização. Somente com zelo à acurácia do que se tem contabilizado, é que se pode dar por satisfeito em relação ao que se pretende alcançar com tal monitoramento. Esta lógica está presente nas considerações de Attie (2009, p. 155):

“Uma empresa dispõe de bens, direitos e obrigações que se encontram divididos por diversos departamentos e setores que cuidam individualmente da parte que lhes cabe. Dessa forma, o almoxarifado tem a seu dispor o material estocado da empresa e requer cuidado na sua manutenção, guarda e distribuição. A tesouraria, por sua vez, controla os saldos bancários, entradas e saídas de numerário, e assim por diante. O setor de pessoal é o responsável pelo cálculo e controle da folha de pagamento, assim como pelo recolhimento dos encargos sociais.”

Nesse particular Jensen & Meckling (1999) reforçam que ao exercer o controle sobre os recursos a serem empregados na organização, inevitavelmente também estariam auditando a gestão dos responsáveis, sejam esses gestores ou encarregados de tomar as decisões sobre tais recursos. Há aqui um viés que tangencia aspectos dos riscos e controles internos associados a governança corporativa.

A governança corporativa tem como pano de fundo a problemática levantada por Berle e Means (1933) através de sua obra *The Modern Corporation and Private Property* nos idos de 1930. Ambos autores apresentaram pela primeira vez estudos sobre o que se tornaria a Teoria da Agência, posteriormente tratada por Jensen e Meckling em 1976.

Contudo, já em 1932 pretendia-se que a administração fosse equipada com um sistema de gestão e controle seguros e capazes de unificar e integrar as informações, pois ficava claro que somente com tais dispositivos de coerção e regulamentação sobre a gestão, se poderia assegurar o salvo conduto dos interesses dos proprietários.

De acordo com Siffert (1998) a controladoria exerce singular atividade nas organizações que estabelecem a Governança Corporativa como forma de definir os

limites e a abrangência das atividades dos gestores. Os responsáveis pelo controle da organização empregam mecanismos de monitoramento em relação as ações dos administradores.

A Teoria da Agência aprofunda o cuidado com os laços que se estabelecem dentro e fora da organização, com o intuito e inequívoco desejo de identificar prováveis incongruências que existam, entre os atos de gestão e o esperado pelos investidores.

A identificação e o tratamento das incongruências são justamente o foco do trabalho da controladoria, que atua em ambos grupos. Tudo porque a controladoria detém informações completas que muitas vezes não estão de posse dos gestores, nem dos acionistas. Estas considerações tornam-se ainda mais evidentes no estabelecido por Arruda, Madruga e Freitas (2008, p. 81): “É nesse momento que a controladoria demonstra sua importância frente à Teoria da Agência, quando serve de apoio para que se consiga reduzir a assimetria informacional e servir de embasamento para a tomada de decisões”.

Casos de fraudes, compadrio e confusão entre o patrimônio pessoal dos proprietários com o patrimônio da empresa, não são eventos raros. O advento da governança corporativa contribui decisivamente para minimizar discrepâncias e regulamentar as relações, pois assume a condição de tratado legal da organização, enquanto a controladoria assume a condição de guardião deste tratado.

Tais aspectos não passam despercebidos pelas considerações de Padoveze (2012) pelo entendimento de que os objetivos dos administradores podem, em determinados momentos, divergir dos objetivos dos acionistas e sócios, provocando pressões na mensuração do lucro. Cabe ao *controller* administrar essas pressões e não permitir que determinadas situações momentâneas ou interesses específicos, prejudiquem a mensuração correta do lucro.

2.5 A CONTROLADORIA, A INFORMAÇÃO, OS SISTEMAS DE INFORMAÇÃO E O CONHECIMENTO

O sistema de informações enquanto manancial e repositório do qual provem o substrato tão demandado pelas organizações, encontram em Lunkes e

Schnorrenberger (2009, p. 98) a associação com o papel da controladoria na coordenação e implementação deste sistema:

“Habitualmente ela (controladoria) é responsável por coordenar a implementação e o monitoramento do sistema de informações. Assim ela auxilia na criação e definição dos parâmetros para gerar informações que orientem os gestores na tomada de decisões voltadas à melhora do resultado global da organização”.

A abordagem de Nakagawa (1993) se equipara a de Lunkes e Schnorrenberger (2009) nas funções da controladoria quando o assunto é o sistema integrado de informações. Para Nakagawa (1993) a controladoria compete à responsabilidade pelo projeto, implementação e manutenção do sistema de informações.

Almeida, Parisi e Pereira (*In* Catelli, 2001) resume as funções da controladoria partindo da gestão da informação estruturada até as fundamentações teóricas da contabilidade. Perpassa por sua essência multidisciplinar distintiva e encerra suas considerações com uma assertiva visão sistêmica, que culmina no expressivo apoio da controladoria as decisões da organização.

A controladoria necessariamente tende a acompanhar a modificação ocorrida nas organizações por atuar sobre dois vértices basilares, a informação e o conhecimento. Os sistemas de informação oferecem espaço de protagonismo ao *controller*, pois de posse da informação estruturada o exercício da sua função adquire importância para organização. Ao deter antecipadamente, um conhecimento somente comparado ao conhecimento do decisor, a controladoria passa a integrar uma posição estratégica, posto que aquilo que será instrumento para a decisão, já o é, em primeira mão, de sua posse. Trata-se de um valor. O valor deste conhecimento é vaticinado por Figueiredo (2005), ao analisar o conjunto de conhecimento de valor, e de como atuar de acordo com as diferenças de cada setor e melhorar o desempenho e os resultados.

Para Beuren e Martins (2001, p. 22): “Os sistemas de informação têm uma relação direta com o processo de gestão, pois são eles que dão o suporte informacional a todas as áreas da organização, contemplando as etapas do processo de gestão”. Focado no processo de gestão e na geração de informação Padoveze (2012, p. 40) resgata situações não consideradas pouco frequentes, nas quais o *controller* é o responsável pela gestão da tecnologia da informação: “muitas

vezes o *controller* também é o responsável pela gestão da tecnologia de informação da empresa. Novamente, insistimos que essa função tem características próprias e nada impede de ela ser gerida pelo *controller* dentro de empresas de menor porte e menos complexidade”.

À controladoria caberá atuar para que garanta que o emprego dos dados e os esforços da gestão sejam convertidos em informações estruturadas para o atingimento dos resultados. Espera-se da controladoria que pela sua habilidade e sua permeabilidade, gere sinergia entre os departamentos. Que enquanto gestora dos sistemas de informações seja capaz de desenvolver e modelar os sistemas, prestando às áreas da organização um apoio qualificado.

Hoje seria inimaginável dispensar os sistemas integrados de gestão, pois de fato, atuam no suporte informacional, isto é, dão condições pela via da informação de que os gestores possam executar suas funções. Padoveze (2012, p. 48) reforça este entendimento quando atribui maior importância ao sistema de informação: “O Sistema de Informação Contábil ou o Sistema de Informação de Controladoria é o meio que o contador-geral, contador gerencial ou *controller* utilizarão para efetivar a contabilidade e a informação contábil dentro da organização, para que a contabilidade seja utilizada em toda a sua plenitude”.

De acordo com Perez *et al* (1997, p 31): “A controladoria se utiliza dos sistemas de informação assessorando aos gestores. Tais informações provêm dos demais sistemas informatizados da organização, ERP’s, CRM’s e sistemas operacionais, e adquirem valor à gestão pela sistematização e tratamento prestado pela controladoria”.

A controladoria atua tanto na qualificação da informação, pois por excelência é o órgão habilitado para desempenhar tal função, como atua na difusão ordenada da informação com vistas a alcançar o gestor competente. Além disso, procura produzir o efeito da reverberação da informação entre os gestores, objetivando pragmaticamente, a esperada sinergia entre os departamentos organizacionais.

A CVM (Comissão de Valores Mobiliários), o IBRACON (Instituto Brasileiro de Contadores) em conjunto com o IPECAFI (Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis) subscreve, pela definição oficial dos órgãos de classe, o objetivo do sistema de informação de controladoria ao afirmar:

“A contabilidade é, objetivamente, um Sistema de Informação e Avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análise de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização. Os objetivos da Contabilidade, pois, devem ser aderentes, de alguma forma explícita ou implícita, àquilo que o usuário considera como elementos importantes para seu processo decisório”.

Este entendimento é sublinhado por Padoveze (2004). Segundo ele, cabe à controladoria através do sistema de informação efetuar o suporte a todo o processo de gestão empresarial.

As informações geradas pela controladoria são para apropriação dos gestores. A estes sim, por excelência cabe a responsabilidade por suas áreas, ao que a controladoria estará a fomentar, num formato coeso e orientado, num único e inequívoco objetivo: gerar resultados superiores aqueles até então obtidos. Aqui precisamente está identificada uma das características da controladoria. O pragmatismo de ordenar a informação economicamente útil, apurá-la, estruturá-la, com um objetivo claro, pois ela será empregada para a definitiva tomada de decisão dos órgãos ou profissionais competentes.

Assim, a informação e o conhecimento produzidos devem ser traduzidos em ações para resultarem em eficiência e em novas competências que distingam a organização. Do contrário, de que adiantaria justapor a habilidade do *controller* em analisar dados contábeis e estatísticos, bem como dominar a produção oriunda da informática na proposição de novos modelos econômicos, simulando e combinando informações, se tudo isto não se constituísse num diferencial estratégico para a organização?

Difícil dissociar o sistema de informações estruturado pela controladoria, do apoio por ela proporcionado ao processo de gestão empresarial que se dá, também, pelo próprio arcabouço de informações por ela produzido. Padoveze (2012, p. 36) ao perceber tais características afirma que “a controladoria tem como missão suportar todo o processo de gestão empresarial por intermédio da informação”.

O autor prossegue acrescentando que há uma integração entre os sistemas operacionais com o sistema de informação da controladoria, e estes entre si, e com particular atenção a mensuração econômica das operações que se realizam, sejam

estas de planejamento e controle, ou avaliação dos resultados, tais como o desempenho dos gestores em suas áreas de responsabilidades.

Em que pese a importância do sistema de informações para a controladoria, no entendimento de Schmidt e Santos (2006), o gerenciamento informacional constitui-se em atividade meio para o atingimento de deliberações voltadas ao planejamento e ao controle.

Então, se por um lado, a controladoria se apropria de informações para gerar húmus qualificado que servirá como substrato para melhor gerir a empresa, também por outro lado, conseqüentemente, fortalece o próprio processo de gestão empresarial.

Fica evidente, quando se trata de informação, que a controladoria atua sobre três vértices num processo retroalimentado: a própria informação, a gestão e o resultado, isto é, a informação será aproveitada pela gestão para avaliar um resultado. Autores como Frezatti (2008) acrescentam o controle neste tripé, afirmando que o sistema de informações gerenciais é determinante para o exercício do controle do que se gerencia: “Consiste na espinha dorsal do controle gerencial. Poder-se-ia dizer que a facilidade atual da disponibilidade das informações geradas pelos sistemas viabilizou uma abordagem mais enfática e agressiva em termos de controle gerencial”.

O *controller* por natureza é um analista da informação. Informações de diferentes fontes chegam à controladoria, contudo é pelo domínio das informações financeiras e econômicas que distinguem este profissional. Do entendimento equilibrado das variáveis que influenciam os resultados da organização e da habilidade no lidar com elas, que o *controller* se destaca e se constitui, enquanto recurso organizacional, num diferencial competitivo por excelência em sua própria organização.

A visão de Guerreiro, Beuren e Boff (2008, p. 162) apresenta um conjunto de habilidades e com visão sistêmica apurada que vai além da apropriação ou do mero tratamento da informação: “O *controller*, pessoa responsável pelo órgão denominado de controladoria, precisa conhecer de forma sistemática e global toda a organização, assim como as diversas áreas de responsabilidade, uma vez que o sucesso global da organização depende do sucesso conjunto das áreas”.

Como detentora de um conhecimento organizacional ímpar e com elevado valor agregado, a controladoria se distingue e encontra respaldo na análise das atribuições imputadas à controladoria por parte de Segreti, Peleias e Rodriguez (2005): “a Controladoria tem, entre suas atribuições, a função de organizar e reportar dados relevantes no processo decisório, desempenhando, portanto, um papel estratégico no conceito de *accountability*, suportado pelas teorias da decisão, mensuração e informação”.

Para Borinelli (2006, p. 105) a própria controladoria se constitui num agrupamento ordenado de conhecimentos: “Controladoria é um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional”.

Se o conhecimento é pré-requisito para o exercício das funções da controladoria, a capacidade de bem empregá-lo é crucial para Nakagawa (1993, p. 7): “o *controller* deve funcionar como o principal executivo da inteligência”, a tal ponto que decorre daí a dimensão estratégica da função da controladoria, que na sua origem advém do conhecimento.

2.6 A CONTROLADORIA E O PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO

2.6.1 Planejamento

Os movimentos internos de maximização da força operacional da organização, não abdicam da análise racional das variáveis envolvidas, objeto de escrutínio da controladoria. Padoveze (2004, p. 135) atribui à controladoria a “criação de modelos de decisão, mensuração e informação ligados à determinação das estruturas de ativos e passivos das unidades de negócio da empresa, bem como para as decisões posteriores de adaptação das estruturas determinadas”. Este conjunto de funções exige do *controller* um profundo conhecimento das decisões de investimento, a serem tomadas para melhor apoiar doravante as decisões.

Gitman (1997, p. 14) resume o trabalho a ser desempenhado pelos gestores financeiros e a controladoria: “as decisões de investimento determinam a combinação e o tipo de ativos constantes do balanço patrimonial da empresa” e

prossegue, “a combinação refere-se ao montante de recursos aplicados em ativos circulantes e ativos permanentes”.

A multifacetada característica da controladoria perpassa da atuação no planejamento operacional à participação no planejamento estratégico da organização. No ambiente do pensamento estratégico, autores como Anthony e Govindarajan (2001) definem a controladoria como aquela que desempenha um importante papel na preparação de planos estratégicos e orçamentários.

Estrategicamente a organização não tem como prescindir de um sistema eficiente de ações orquestradas que atue de modo coeso, para melhor traduzir seus esforços no efetivo atingimento dos seus objetivos. Esta concertação é tratada por Villas Boas (2000, p. 61) que desenvolve um compêndio de tópicos que denotam o caráter agregador e sistêmico da Controladoria:

“Um órgão da empresa que possui uma estrutura funcional formada por conceitos e técnicas derivadas da Contabilidade, Economia e Administração para desenvolver as atividades contábeis, fiscais e administrativas e/ou funções relacionadas com o Planejamento Estratégico, Tático e Operacional, o Orçamento Empresarial e o Sistema de Custos para avaliação e controle das operações e dos produtos, objetivando a geração de informações úteis e necessárias aos gestores para as tomadas de decisão na busca da eficácia empresarial.”

Nas ponderações de Ansoff (1965) acerca da estratégia resta inequívoco que ela é formada como que por um tecido de regras de tomada de decisão, muitas vezes em condições tais, que o conhecimento de todas as variáveis envolvidas não é pleno. Sendo assim há insegurança na decisão estratégica, e cabe justamente à controladoria mitigá-la ao máximo. Se compreendida sob esta forma, a elaboração da estratégia, repleta de incertezas, ocorre num processo de tamanha intensidade, e com tantas variáveis, que não seria nenhum exagero afirmar que conduzir o processo estratégico de uma organização se assemelharia a montar um carro ainda inacabado, rodando, em movimento.

Na visão de alguns autores a estratégia é mais influenciada por fatores externos à organização, para outros autores são os recursos internos que preponderam. Independente de qual variável influencia mais a decisão estratégica, o fato é que a estratégia deve objetivar a obtenção de uma performance superior àquela até então obtida. Uma vez elaborada avança-se para a efetiva

implementação da estratégia, o que exige uma ação coesa daqueles elementos que dão forma e administram a organização.

A controladoria deve gerar um ambiente de alinhamento e coerência entre o que se planeja estrategicamente e o que se aplica. Caso este alinhamento não esteja presente, notadamente os resultados não serão obtidos e novamente o primeiro a detectar tal disfunção na organização será a própria controladoria. Assim, podemos concluir que do começo ao fim, a controladoria participa ativamente no planejamento estratégico, no controle e na implementação dos planos traçados. Mas para Schmidt e Santos (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”.

Passa a ser imperativa a revisão dos planos estratégicos para a definição das condições de atuação num mercado em erupção, onde não há espaço para resultados pífios. A engenharia estratégica para atingir os objetivos estratégicos almejados, na visão de Hamel e Prahalad (1995), passa por um projeto que distingue claramente, as condições e os meios capazes de concretizar a transposição da empresa atual, para a empresa desejada. Há que se fazer o vínculo entre a organização atual e a organização do futuro, há que se estabelecer com fundamentação como se dará o planejamento no curto prazo e no longo prazo.

Todo o planejamento é válido, aliás, indispensável. Contudo o que resta do planejamento se não se materializar em implementação, em execução? Todo o esforço do ato de planejar será desperdiçado. O planejamento fica relegado a um mero plano virtual.

Nakagawa (1993, p. 54) compreende que, para que se precipite a consecução da execução, algumas prerrogativas sejam vencidas, dentre elas o modelo de decisão: “Para que isso realmente ocorra é de fundamental importância ter sempre o modelo de decisão dos gerentes. Tanto na escolha do plano de ação economicamente mais viável, como nas decisões ligadas à implementação que se seguirão a sua aprovação, o modelo de decisão dos gerentes requer a existência de parâmetros”.

De fato, aqui propriamente se ausculta a presença do profissional que age, pois é administrador. Envolve e mobiliza os demais porque é aglutinador e integrador. Presta contas do resultado porque é controlador. Características

verossímeis do *controller* muito presentes na participação da execução da estratégia.

O *controller* não é um assistente do processo que determina o plano estratégico, mas se envolve, submerge nele. Não está apartado do processo de planejamento, mas caminha junto com aqueles que são responsáveis diretos pela gestão. Não se confunde com os administradores que tomarão a decisão, mas apoia pelo controle que exerce, pelas informações que detém, pelas ações que foram postas em prática. Não gere os departamentos, mas integra-os, para que a execução não seja uma colcha de retalhos, mas tenha uma forma definida e coerente com o objetivo organizacional traçado a ser alcançado.

2.6.2 Orçamento

Para que bem se constitua um plano operacional equilibrado da organização, o capítulo orçamento requer particular atenção da controladoria. De acordo com Padoveze (2012, p. 199) “o orçamento é ferramenta de controle por excelência de todo o processo operacional da empresa, pois envolve todos os setores da companhia”.

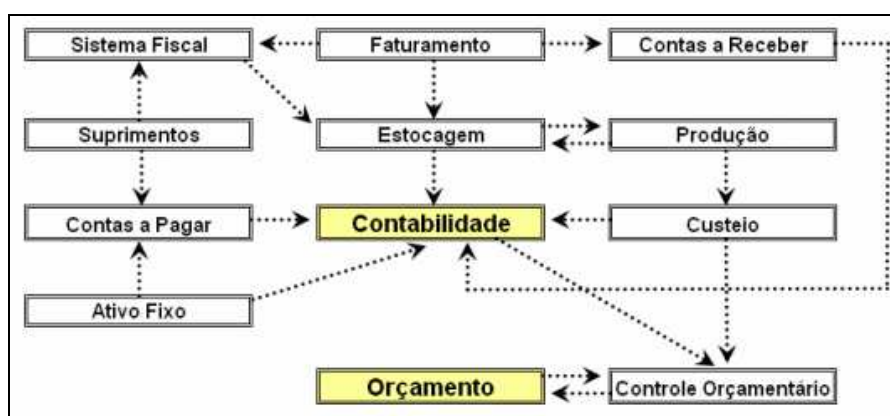
O plano orçamentário por definição reúne as metas empresariais a serem alcançadas, assim sendo não pode ser compreendido como um instrumento de previsão do que está por vir e seu posterior controle, mas sim, num conjunto de objetivos estabelecidos que abrange toda a estrutura organizacional, de modo que atue sistemicamente, processando os esforços de todos, com vistas ao atingimento de um resultado final estabelecido. Para Kronmeyer (2006, p. 232 -233), citando Kaplan e Norton (2000), o orçamento atua como um sistema de planejamento e controle, isto se dá segundo o autor:

“...devido ao fato de haver forças sistêmicas em atuação nas organizações que inibem a implementação da estratégia, sendo uma delas o orçamento como sistema de planejamento e controle. O orçamento define os recursos a serem alocados às operações das unidades de negócio para um período de tempo, geralmente o próximo ano, assim como as metas de desempenho. Durante o ano, os gerentes analisam o desempenho em comparação com o orçamento e adotam ações corretivas, quando necessárias.”

Há pontos do orçamento substancialmente interligados e que merecem detalhamento. Sabemos que a geração de fluxo de caixa é decorrente da operação. O sucesso da operação é proveniente do desempenho da cadeia de valor. Ora, a montagem de um orçamento requer, como num jogo de ‘quebra-cabeças’, uma instrumentação entre os diversos segmentos orçamentários que considerem a operação como um todo.

No quadro 3 – Controle Orçamentário, denota a visão sistêmica exigida à controladoria, diante das variáveis: sistemas de informação, contabilidade e planejamento.

Quadro 3 – Controle Orçamentário



Fonte: Frezatti (2008)

Para Braga (1995, p. 124) há uma correspondência entre as projeções de fluxo de caixa esperadas pelo plano orçamentário com a manutenção do plano de investimento de recursos:

“... as projeções dos fluxos de entradas e saídas de numerário constituem um instrumento imprescindível na administração das disponibilidades. É fundamental conhecer antecipadamente qual será o montante de recursos que irá sobrar ou faltar amanhã, nos próximos dias e assim por diante”.

O controle do plano orçamentário dado o seu impacto na gestão da organização, seja pelo seu caráter moderador do incremento ou da redução de recursos, por vezes em áreas chave da organização, são designados ao *controller*.

Anderson e Schmidt (1961, p. 92) atribuem à controladoria “a função integradora das áreas da organização por meio da composição do orçamento. Isto se dá de modo progressivo, perpassando primeiro pelo plano financeiro, e posteriormente ao plano orçamentário”.

Ao *controller* cabe acompanhar como está sendo executado o orçamento. Considerado em si mesmo como um sistema de controle, Mosimann e Fisch (1999, p.124) afirmam sobre o orçamento: “O processo de controle que interessa a controladoria é aquele que possibilita avaliar se cada área está atingindo suas metas, dentro do que foi planejado, isto é, se está sendo eficaz em relação aos planos orçamentários”.

2.6.3 PDCA – Planejamento, Desenvolvimento, Controle e Ação

A busca pela melhoria na organização é foco permanente da controladoria. Sendo assim os quatro vértices do ciclo PDCA, que também é conhecido como Ciclo de Shewhart ou Ciclo de Deming, adquirem especial relevância para a controladoria, pois sobre ele, no seu dia-a-dia, muito o *controller* se debruçará para efetuar com excelência o seu trabalho.

Lunkes *et al* (2010) compreendem que em se tratando de estas funções da administração o *controller* exerce papel como agente focado no futuro da organização:

“Se forem consideradas as definições de funções da teoria clássica da administração; planejamento, organização, direção e controle, pode-se concluir que nos três países (Brasil, Alemanha e Estados Unidos) há um consenso sobre a importância do papel do controller como agente de pensar no futuro da organização (planejamento) e de monitorar e corrigir a rota (controle).”

Compreendido como uma metodologia que objetiva exercer o controle dos processos organizacionais, o trabalho da controladoria sobre o PDCA se mostra muito efetivo na condução sempre presente nas empresas com ações sistemáticas que visam obter melhores resultados e promover o crescimento das organizações.

A controladoria ao compor com as demais áreas de gestão da empresa acaba por dar um novo sentido ao ciclo PDCA, porque destaca a relação simbiótica existente entre controladoria e gestão, e entre planejamento e controle. De acordo com Lacombe (2009, p. 74) “não adianta planejar se não houver controle, e não se pode controlar se não houver planejamento”. Planejamento e controle como irmãos siameses caminham juntos, de tal modo que a ausência de um necessariamente

implicará na ineficácia do outro. Se complementam, pois de nada vale ter a um se não houver outro.

Por vezes, os gestores tendem a se equivocar com paradoxos simplificados e convencionais, isto é, ao planejarem não controlam, ou ao pretenderem controlar, se percebem vazios, pois negligenciaram a etapa de planejamento.

No exercício do planejamento e do controle, é imperdoável à controladoria a desatualização e a obsolescência dos seus instrumentos de trabalho. Menezes (2001, p. 83) alerta para atualização das ferramentas de trabalho, dadas as modificações que compelem novas formas de atuação: “no mundo atual, de velocidade redobrada, complexo, repleto de novos instrumentos de trabalho, os modelos convencionais de gestão devem ser repensados para atenderem a novas necessidades de planejamento e controle”.

Os rumos dados pelos ventos da modernidade exigem uma permanente ação de adaptação e domínio dos melhores meios inerentes a sua função. Tudo isto em consonância com as áreas de negócios, com o *core* da empresa. Pois de nada adianta atualizar-se no ferramental se ao mesmo tempo, se tem um divórcio ou um desconhecimento do que se passa no âmago da própria organização.

Em sua contribuição junto ao planejamento da organização, não pode estar dissociado o entendimento sempre lembrado por Martin (2002, p. 13), da gestão dos recursos tendo como resultado o valor produzido: “a Controladoria começa com o entendimento de que todos os recursos que são mobilizados e utilizados pelas organizações têm um objetivo maior: produzir valor”.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

A pesquisa proposta apresentou uma abordagem qualitativa e quantitativa baseada em estudos de casos múltiplos com caráter exploratório. A justificativa para a opção por múltiplos casos se fundamenta, de acordo com Godoy (1995), pois o estudo envolve mais de um objeto ou sujeito. A autora complementa que isto se dá pelo fato do estudo dar margem a múltiplos caminhos, na medida em que se aprofunda e do que ausculta da teoria.

No entendimento de Yin (2010) o emprego do estudo de casos múltiplos, enquanto uma investigação empírica busca analisar um fenômeno atual dentro de seu contexto na vida real. A pesquisa proposta vai ao encontro desta lógica, porque objetiva aprofundar o conhecimento da ocorrência atual do fenômeno da controladoria e sua função nas organizações.

O estudo de caso é o método mais adequado para apor as evidências do estudo, com o emprego de múltiplos casos presentes na realidade, ampliando o conjunto de dados levantados, e com o intuito de favorecer ao pesquisador no seu objetivo de constituir teorias que permitam compreender e fundamentar os casos tratados (Yin, 2010), se espera uma análise mais completa, proveniente das comparações de distintas realidades organizacionais. Gil (2002) postula que, das técnicas empregadas para a obtenção de resultados, o estudo de casos múltiplos é pródigo na identificação e na geração de discrepâncias, o que tende a qualificar a pesquisa.

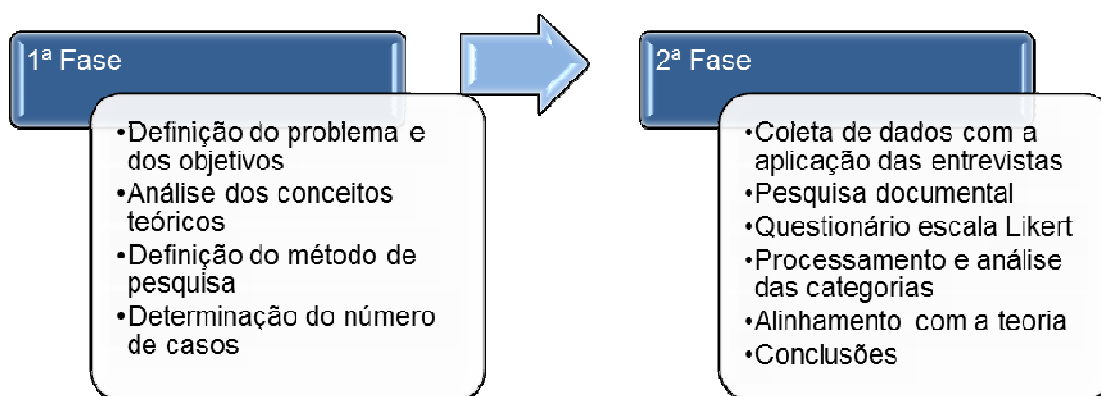
De acordo com Mattar (1996), o estudo de caso analisa um problema não suficientemente esclarecido, visando estimular sua compreensão, sugerir hipóteses ou questões, e desenvolver a teoria. Nesse sentido, ao responder à questão da pesquisa se aprofunda a identificação e a descrição das associações que se estabelecem entre a controladoria e os diversos aspectos da gestão organizacional.

3.2 ETAPAS DA PESQUISA

O presente estudo apresenta-se estruturado em duas fases. A primeira fase está constituída por 4 (quatro) etapas: definição do problema e dos objetivos, análise dos conceitos teóricos, definição do método de pesquisa e determinação quanto ao

número de casos. A segunda fase, detalhada na seção seguinte, 3.4 Instrumentos e Procedimentos de Coleta de Dados, envolve outras 6 (seis) etapas: coleta de dados com a aplicação das entrevistas, questionário escala Likert, pesquisa documental, processamento e análise das categorias, alinhamento com a teoria e conclusões.

Figura 1 – Diagrama Resumido das Etapas da Pesquisa



Fonte: Elaborado pelo autor (2016)

Essas duas fases previstas contemplam o rito recomendado por Yin (2010) quando se trata do estudo de casos múltiplos. Para o autor se faz necessário identificar o problema, determinar o número de casos, coletar os dados, analisá-los e então, desenvolver o relatório final.

3.3 SUJEITOS DA PESQUISA

Os casos múltiplos analisados compreenderam seis empresas de médio porte sediadas no Estado do Rio Grande do Sul. Foi possível contar por acessibilidade com empresas de setores diversos, o que permitiu analisar casos heterogêneos. Perfizeram os sujeitos da pesquisa os respectivos profissionais responsáveis das empresas pesquisadas: diretores, controladoria e alguns profissionais adjuntos e/ou gestores conhecedores das funções da controladoria em suas organizações. Foram entrevistados ao todo 18 (dezoito) profissionais, sendo 6 (seis) diretores, 6 (seis) controllers e 6 (seis) gerentes ou colegas que atuam conjuntamente ou são conhecedores das atividades da controladoria. O estudo não está voltado para uma generalização, assim procurou-se uma amostra menos ampliada e mais conformada ao objetivo em questão.

Outro critério que determinou a amostra das empresas foi a classificação do porte médio das empresas, conforme quadro a seguir:

Quadro 4 – Critério de Enquadramento Empresas por Receita Bruta

Classificação	Receita operacional bruta anual
Microempresa	Menor ou igual a R\$ 2,4 milhões
Pequena empresa	Maior que R\$ 2,4 milhões e menor ou igual a R\$ 16 milhões
Média empresa	Maior que R\$ 16 milhões e menor ou igual a R\$ 90 milhões
Média-grande empresa	Maior que R\$ 90 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões
Grande empresa	Maior que R\$ 300 milhões

Fonte: BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento

Optou-se no presente trabalho pelo mesmo critério utilizado pelo BNDES, o qual preceitua o porte da empresa de acordo com a receita bruta anual.

3.3.1 Caracterização das Empresas

As empresas que participaram desta amostra apresentam-se com a seguinte caracterização:

Empresa 1: Atua em negócios de projetos e construções no setor de construção civil em todo o país, com faturamento da ordem de R\$ 80.000.000,00 e contando com 110 colaboradores.

Empresa 2: O negócio desta empresa está voltado para o entretenimento e uma proposta de parques temáticos e resorts. Faturamento na faixa de R\$ 90.000.000,00 e grupo funcional com 72 colaboradores.

Empresa 3: Distribuidora de materiais de construção, com mais de 20 anos no mercado, conta com um quadro superior a 100 colaboradores e faturamento de R\$ 60.000.000,00.

Empresa 4: Indústria atuante há mais de 30 anos no segmento eletroeletrônico, com faturamento da ordem de R\$ 50.000.000,00, contando com mais de 150 colaboradores.

Empresa 5: Atua no ramo de transportes, com faturamento da ordem de R\$ 85.000.000,00. Dispõe de um amplo corpo funcional superior a 1.000 colaboradores.

Empresa 6: Voltada à atividade imobiliária há mais de 40 anos com faturamento em torno de R\$ 34.000.000,00, conta com mais de 300 colaboradores.

3.4 INSTRUMENTOS E PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

Os instrumentos de coleta de dados na pesquisa de campo se apresentam fundamentados pelo referencial teórico e envolvem entrevistas semiestruturadas, questionário em escala Likert e pesquisa documental. Tais instrumentos apoiam a definição do método baseado em estudos de casos múltiplos, corroborado pelo entendimento de Yin (2010) o qual compreende que, reside em sua capacidade de lidar com uma variedade de evidências – documentos, artefatos, entrevistas e observações.

O processo de aplicação das entrevistas consistiu, além das questões descritivas introdutórias que permitem a qualificação da empresa, do entrevistado, dentre outros, também na entrega a cada entrevistado do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE) presente no Apêndice A, e foi sucedido do esclarecimento sobre os objetivos que se pretende alcançar e o foco do estudo.

As entrevistas semiestruturadas são abertas, baseadas em roteiro previamente elaborado. Não abdicam de um roteiro mínimo, ao mesmo tempo, que não limitam a necessária imersão no tema e não restringem a possibilidade de inclusão de outras questões adicionais, oportunas, e que se precipitem ao longo da entrevista, o que se coaduna com entrevistas semiestruturadas e abertas (Apêndice C – Roteiro das Entrevistas Semiestruturadas). Aplicou-se primeiro aos diretores e posteriormente à controladoria e aos adjuntos para favorecer a eventual contraponto. Assim se presume coletar dados enriquecidos de informações diversificadas e com vistas à melhor compreensão do estudo.

Acrescido como etapa confirmatória com o apurado nas entrevistas, houve um questionário de apoio (Apêndice B – Questionário Escala Likert) com proposições em escala Likert, que pudessem dirimir eventuais dúvidas, e também a análise documental com base no organograma, que serviram para consolidar e ratificar as respostas provenientes das entrevistas semiestruturadas.

3.5 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

O tratamento e a análise dos dados envolveram a transcrição das entrevistas semiestruturadas, a análise das médias das respostas dos questionários em escala

Likert, bem como a análise dos documentos coletados. Quanto às entrevistas semiestruturadas foi empregada a análise de conteúdo. A justificativa para o emprego desta técnica se apoia na argumentação de Richardson (2012) para quem a análise de conteúdo apresenta “natureza científica que deve ser eficaz, rigorosa e precisa”. Postulados estes que agregam valor ao estudo, posto que outorgam acurácia aos resultados obtidos, e, por conseguinte, aos objetivos pretendidos nesta pesquisa.

A natureza da análise de conteúdo apresenta “determinadas características metodológicas: objetividade, sistematização e inferência” (Richardson 2012) presentes no discurso do entrevistado. No que concordam e complementam Martins e Lintz (2000, p. 54) visto que é uma “técnica para estudar e analisar a comunicação de maneira objetiva, sistemática e quantitativa. Buscam-se inferências confiáveis de dados e informações com respeito a determinado contexto, a partir dos discursos escritos e orais de seus autores”.

3.5.1 Entrevistas Semiestruturadas

A partir do que fora obtido na coleta de dados buscou-se adentrar nas informações coletadas com um objetivo definido, o de compreender melhor um discurso, de aprofundar suas características (gramaticais, fonológicas, cognitivas, ideológicas, etc...) e extrair os momentos mais importantes (Richardson, 2012).

Pretendeu-se com a análise de conteúdo o processamento pela seleção literal dos principais trechos das entrevistas extraídos da coleta, os quais foram fragmentados e categorizados, seguindo a recomendação de Richardson (2012): uma vez feita a análise dos elementos é necessário classificá-los. A operação de classificação dos elementos seguindo determinados critérios denomina-se categorização. As categorias pré-definidas foram constituídas com base no atendimento e na resposta aos objetivos deste trabalho:

Figura 2 – Categorias Abordadas nas Entrevistas



Fonte: Elaborado pelo Autor (2016)

Assim, após a análise de conteúdo de cada caso, e tendo comparado os dados entre as empresas e os sujeitos da pesquisa, a descrição dos casos foi apresentada no formato de quadros que buscam sintetizar as principais evidências ordenadas em suas categorias, de acordo com as respostas.

3.5.2 Questionário Escala Likert

O emprego da escala Likert objetivou apurar o nível de concordância com a entrevista semiestruturada a partir de uma série de proposições sobre as funções da controladoria distribuídas nas categorias deste estudo. Outro aspecto proporcionado por esta escala diz respeito à frequência, expressa na média das respostas e ilustrada pelo gráfico em forma de radar. Assim, ao confrontar as respostas provenientes das entrevistas semiestruturadas com a escala Likert, o intento foi de aferir e verificar as opiniões dos respondentes segundo as afirmativas apresentadas e devidamente enquadradas em suas categorias.

O questionário foi aplicado logo após a realização das entrevistas, e posteriormente foram transcritas as respostas dos sujeitos da pesquisa para uma planilha eletrônica de dados Microsoft Excel, a qual além de calcular a média também permitiu a geração do gráfico supracitado.

3.5.3 Pesquisa Documental

O emprego da pesquisa documental se fundamenta na juntada de documentos diversos, organograma e registros internos que as organizações dispuseram. Estas informações contextualizaram os casos, e contribuíram de modo salutar na validação das evidências das demais fontes. Esta abordagem converge com Cellard (2008, p. 295) quando afirma: "... o documento escrito constitui uma fonte extremamente preciosa para todo pesquisador nas ciências sociais. Ele é, evidentemente, insubstituível em qualquer reconstituição referente a um passado".

A escolha pela entrevista semiestruturada, o questionário em escala Likert e a pesquisa documental garantem robustez ao estudo e vão ao encontro das considerações de Yin (2010) para quem, qualquer descoberta ou conclusão em um estudo de caso, provavelmente será muito mais convincente e acurada, se baseada em várias fontes distintas de informação, obedecendo a um estilo corroborativo de pesquisa.

Figura 3 – Alinhamento: Evidências, Categorias e Teoria



Fonte: Elaborado pelo Autor (2016)

A figura ilustra o modelo empregado para o tratamento e a análise dos dados. As fontes das coletas decorrentes das evidências dos sujeitos da pesquisa, ordenadas em categorias e formadas pelas entrevistas que apresentaram os achados da pesquisa, as quais foram confrontadas com a teoria e propiciaram a oportunidade do alinhamento, ou não, entre as teorias e as práticas ratificadas pelo questionário em escala Likert e com o acréscimo da pesquisa documental de cada empresa.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo apresenta as evidências empíricas coletadas na pesquisa de campo e o alinhamento das práticas com a teoria. Quanto à relevância do alinhamento das evidências de campo com a teoria, esta abordagem é objeto das considerações de Martins (2005, p. 134):

“Quando, num dado setor já foram conduzidas investigações que possibilitaram a construção de um sólido corpo de conhecimento em que se acham incluídas generalizações empíricas, as teorias surgem como a chave para a nossa compreensão dos fenômenos, explicando as regularidades previamente constatadas”.

É deste confronto entre as chamadas ‘generalizações empíricas’, que nesta pesquisa foram convertidas em principais evidências, com a teoria abordada, que se apoiou a análise dos resultados. É precisamente aqui, através das entrevistas semiestruturadas que as análises dos dados são desdobradas. Nesse particular cabe convencionar que as menções feitas à ‘teoria’ não podem ser compreendidas de modo estrito, posto que na verdade trata-se das afirmativas e dos estudos dos autores citados. Assim, a citação deste termo ao longo desta pesquisa fica compreendida pelo emprego de sua forma mais ampliada.

Por fim, os questionários em escala Likert e a análise documental se constituem em etapas confirmatórias do que advém das entrevistas, mas todas contribuem para a formação do mapeamento e do alinhamento da teoria e da prática.

4.1 ENTREVISTAS SEMIESTRUTURADAS

A coleta por meio das entrevistas semiestruturadas resguardou o sigilo da qualificação dos entrevistados e de suas empresas. As principais referências selecionadas dos sujeitos da pesquisa estão estruturadas em categorias ordenadas em quadros, com a citação teórica e o autor que a sustenta, a seguir, uma síntese do que fora abordado, uma análise das evidências e do alinhamento da teoria com a prática, por fim, a síntese analítica com o apanhado geral das funções da controladoria no conjunto da amostra.

4.1.1 A Posição Hierárquica da Controladoria

No quadro 5 Categoria Posição Hierárquica estão contidos sinteticamente, a empresa, os achados selecionados da coleta e os aspectos teóricos que podem ou não fundamentar as declarações dos entrevistados. Buscou-se esclarecer qual a posição hierárquica que a controladoria ocupa nestas empresas, suas implicações, suas responsabilidades. Além disso, se procurou resgatar as motivações da sua implantação com o objetivo de investigar as razões pelas quais a controladoria passa a ocupar, este ou aquele lugar, na disposição hierárquica da organização.

Quadro 5 – Categoria: Posição Hierárquica

Categoria: POSIÇÃO HIERÁRQUICA DA CONTROLADORIA		
Empresas	Evidências/ Sujeitos da Pesquisa	Teoria/ Autor
EMPRESA 1	“O <i>controller</i> atua no monitoramento e na fiscalização e controle legal dos terceirizados. Está (a controladoria) vinculada diretamente à diretoria financeira” “Controladoria integra pela geração de informações e o acompanhamento com a gestão financeira e com o departamento jurídico”. “A controladoria nos oferece uma segurança que contribui estrategicamente pela geração de informações qualificadas para a decisão de uma contratação, ou não, do serviço de terceiros” (DIRETOR 1)	“Trata-se de uma posição intermediária atrelada e com subordinação ao diretor de finanças” (Lunkes e Schnorrenberger (2009, p. 148)
	“Eu respondo diretamente mais especificamente ao diretor financeiro. Aos outros diretores também, mas diretamente ao diretor financeiro”. As motivações para implantação da controladoria se deram frente a necessidade de um controle maior devido ao crescimento muito rápido da empresa. Falta de controles, falta de procedimentos, ainda hoje acontece, mas muita coisa mudou. A preocupação da diretoria é saber se tudo está ocorrendo (bem) na ponta das unidades de negócio. Nós integramos os demais departamentos pelos controles que foram inseridos. A gestão dos demais departamentos é comunicada sobre o andamento das unidades de negócio pela controladoria” (CONTROLLER 1)	“A controladoria pode adotar determinados procedimentos de maneira racional, ou então, adotá-los de acordo com a percepção já instituída no ambiente, como sendo os melhores, os ideais, os adequados” (Dias Filho e Machado, 2004, <i>apud</i> Guerreiro, Beuren e Boff, 2008, p. 157)
	“A empresa sentiu a necessidade de alguém com um olhar de fora, isento sobre as questões de gestão. Inicialmente com cunho de auditoria. Muito mais para a empresa ter um olhar sobre todas as unidades de negócio. A controladoria é um staff da diretoria	“Á controladoria cabe assessorar a gestão da empresa, integrando as diversas áreas com o fornecimento de informações que auxiliem os

	inicialmente administrativo-financeiro e obrigatoriamente quando solicitada, a todo o conselho. Muitas atividades foram sendo colocadas, isto acontece porque o <i>controller</i> é de extrema confiança e ele acaba abraçando outras atividades” (ADJUNTO 1)	gestores no processo decisório, norteando-os na busca da eficácia” (Fernandes, 2000, p. 51)
Empresas	Evidências/ Sujeitos da Pesquisa	Teoria/ Autor
EMPRESA 2	“Com o incremento do negócio, o crescimento rápido exigiu a reestruturação, passando pelo investimento em pessoas e ferramentas. Os controles não existiam. Desde pessoas qualificadas a software, se fez necessário investir para atender a demanda. A controladoria é importante para gerenciar estes controles e apresentar informações de formato e relevância. A controladoria na hierarquia encontra-se subordinada ao diretor administrativo e financeiro” (DIREÇÃO 2)	“O conceito moderno de controladoria sustenta que, num sentido especial o <i>controller</i> realmente controla: fazendo relatórios e interpretando dados pertinentes, o <i>controller</i> exerce uma força ou influência ou projeta uma atitude que impele a administração rumo a decisões lógicas e compatíveis com os objetivos” (Horngren, 1985, p. 9)
	“A controladoria é recente e foi implantada para atender as carências com informações que são demandadas pela diretoria financeira. Tem como missão organizar as informações financeiras e apresentar análises que sejam úteis para a empresa. Hoje é isso” (CONTROLLER 2)	
	“Este setor (controladoria) é novo na empresa. Ele responde para o diretor administrativo-financeiro. Ele veio para trabalhar na contabilidade e para organizar o crescimento da empresa com os números e com as informações que ele vai desenvolvendo” (ADJUNTO 2)	
EMPRESA 3	“A controladoria está subordinada ao diretor executivo. É uma função estratégica e gera informações para as decisões estratégicas que a direção pode desejar tomar. Sinaliza tanto a direção quanto à gerência, o quanto estamos alinhados com o plano estratégico efetivamente. Ela atua em outras atividades acessórias, além da função que deveria o que de certo modo não exerce tudo aquilo que dela se espera” (DIRETOR 3)	O Controller tem como tarefa manter o executivo principal da companhia informado sobre os rumos que ela deve tomar, aonde pode ir e quais os caminhos que devem ser seguidos (Figueiredo e Caggiano, 2008, p. 12)
	“A implantação (da controladoria) aconteceu porque tinha uma necessidade de avaliar os resultados e estruturar controles para melhoria dos resultados operacionais. A controladoria foi fundamental para geração da informação para a tomada de decisão. Está ligada à diretoria executiva. Entendo que ela vem obtendo os resultados esperados, hoje atuou muito mais na análise de contratos, nas atividades de controle da contabilidade e na análise de riscos” “A integração entre os departamentos não é preocupação direta. A contribuição para o apoio e a tomada de decisões é total” (CONTROLLER 3)	

	<p>“A controladoria está ligada ao diretor. Ela tem diversas funções, mas eu acho que a principal é a geração de informação para o diretor e para os gestores e a apresentação de resultados que vem dos controles que são administrados por ela” (ADJUNTO 3)</p>	
Empresas	Evidências/ Sujeitos da Pesquisa	Teoria/ Autor
EMPRESA 4	<p>“Números, transparência, busca de profilaxia para garantir lisura e organização na ocorrência de auditoria. Para mim, tudo isto é controladoria”. “O <i>Controller</i> está ligado diretamente a mim (presidente). Tem um cargo de diretor. É um membro do que chamamos de conselho e tem amplo espaço junto a mim e ao meu sócio. Ele tem obtido os resultados esperados. Integra os departamentos de modo muito transparente. É um ‘psicólogo’. Isto se dá pela habilidade do <i>controller</i>” (DIRETOR 4)</p>	<p>O <i>controller</i> é o gestor que, após o presidente, deve ter a visão mais generalista da organização (Mosimann e Fisch, 1999)</p>
	<p>“A implantação se deu pela necessidade de gestão da contabilidade. Aqui eu respondo pela área administrativa e financeira e me reporto para o diretor presidente. Minha área envolve hoje a controladoria, fiscal, contabilidade, financeira, RH, TI, Qualidade” “Estamos (controladoria) numa posição de diretoria e acredito que temos alcançado os resultados esperados. A geração de informações, planejamento, posição estratégica, capacidade de influenciar e apoiar decisões é muito grande” (CONTROLLER 4)</p>	<p>“O <i>controller</i> tem uma das descrições de trabalho mais complexas de todos os gerentes da organização, porque há muitas áreas funcionais sobre as quais ele é responsável” (Roehl- Anderson e Bragg, 2000, p. 2)</p>
	<p>“Hoje é alguém que faz a disciplina da empresa. Atua de modo totalmente transversal, traz uma perspectiva administrativa e financeira. Não tem uma área em que a controladoria não esteja presente. Sem ele me parece que perderíamos o rumo. A gente poderia desenvolver uma estratégia de produção que lá adiante, se verificaria que não tem retorno, não tem <i>payback</i>. O <i>controller</i> bota estas coisas no processo decisório. Especialmente agora onde a perspectiva financeira é importante” (ADJUNTO 4)</p>	<p>“O conhecimento da empresa como um todo e o conjunto dos planos de ação, associados ao conhecimento científico da administração econômica, permitem ao profissional de controladoria exercer um papel influenciador” (Padoveze, 2012, p. 36)</p>
EMPRESA 5	<p>“A controladoria foi implantada para nós termos um orçamento baseado em nosso histórico, empregando as ferramentas próprias do <i>controller</i>. Seria um fluxo de caixa, um DRE, para o ano seguinte e para os próximos 5 anos, para o planejamento estratégico com novas técnicas vindas do <i>controller</i>”. “O <i>controller</i> é contador se reporta à gerência administrativa-financeira. Ele é responsável pela contabilidade da empresa. Ele tem trazido novas técnicas bem interessantes para nosso dia-a-dia, custos, orçamento” (DIRETOR 5)</p>	<p>“Controladoria é um sistema de controle gerencial que utiliza técnicas e experiências para estabelecer planos, estratégias,... processa a informação no sentido de direcionar as atividades empresariais na consecução de seus objetivos” (Yoshitake, 1984, p. 40)</p>
	<p>“Utiliza-se de controles eficientes, propicia a otimização de seus recursos, a continuidade da empresa, e os resultados esperados. É uma posição fundamental e estratégica, reporta-se direto a gerência administrativa-financeira. Sua abrangência dentro da organização é total” (CONTROLLER 5)</p>	<p>A contabilidade, enquanto um instrumento gerencial sofreu uma evolução para a</p>

	<p>“A controladoria foi implantada para apoiar o processo decisório no que tange a elaboração de orçamentos, cenários econômico-financeiros, elaboração de fluxo de caixa e análise de investimentos. Em dado momento trabalhamos também com outros relatórios gerenciais tais como: margem de lucro por linha e custo por setor que no momento não estão sendo mais elaborados. Também já esteve a cargo da Controladoria a Gestão por Processo da Empresa cuja responsabilidade era de apoiar os setores na padronização de processos bem como a realização de auditorias, que no momento foram descoladas para outro setor, não sendo mais atribuição da Controladoria” (ADJUNTO 5)</p>	<p>controladoria, onde interessa, mais do que registrar e apontar, agora sim, avaliar e controlar o desempenho da organização (Kanitz,1976)</p>
Empresas	Evidências/ Sujeitos da Pesquisa	Teoria/ Autor
EMPRESA 6	<p>“As nossas motivações para implantar a controladoria foram: melhorar controles contábeis, identificar riscos desconhecidos, implantar cultura de controle orçamentário e disseminar conhecimentos de gestão e gestão por indicadores”</p> <p>“A controladoria está numa posição estratégica e de preparação da empresa para o crescimento. Identificamos uma melhora substancial na qualidade da informação contábil, no entendimento dos reflexos operacionais no desempenho da empresa e em suas consequências de controles contábeis e gerenciais. Papel fundamental no mapeamento de interfaces e na definição de regras de relacionamento formal entre os departamentos da organização. A Controladoria esteve sempre presente nas decisões da diretoria, seja na preparação de material adequado para a tomada de decisão, seja na participação efetiva de decisões estratégicas” (DIRETOR 6)</p>	<p>O apoio à decisão é, dentre as diversas facetas, possivelmente a mais proeminente da controladoria. À controladoria coube a missão de alcançar informações com caráter de precisão aos responsáveis pelas decisões (Moura e Beuren, 2003)</p>
	<p>“A implantação se deu para termos controles necessários, centros de custo, planejamento e orçamento. O conselho da empresa tinha o interesse em profissionalizar a empresa e com isso instaurou a controladoria. Não havia gestão, não havia metas claras”.</p> <p>“A controladoria está vinculada a superintendência, ela se reporta ao superintendente e sua contribuição é total para a tomada de decisões. Ainda há melhorias a serem feitas. Mas a controladoria conquistou o seu lugar, o seu espaço. A controladoria integra de modo geral. Integra mais os níveis estratégicos e gerenciais e menos operacionais” (CONTROLLER 6)</p>	<p>“O <i>Controller</i> 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” (Figueiredo e Caggiano, 2008, p. 12)</p>
	<p>“A controladoria responde diretamente para a diretoria e entendo que está limitada a dar subsídios aos diretores na tomada de decisões. Sinto que poderia ser mais atuante no controle de processos internos e conciliações. Na minha percepção a controladoria apoia muito à diretoria nas decisões, a partir de relatórios e levantamentos” (ADJUNTO 6)</p>	

Fonte: Elaborado pelo Autor (2016)

Considerando as respostas dos profissionais entrevistados na empresa 1 há uma convergência de discursos acerca da função da controladoria nesta organização. Tendo experimentado uma etapa de crescimento, a empresa deparou-se com a urgente necessidade de revisão dos seus processos, especialmente seus controles. Isto ensejou a contratação do *controller*, oriundo do departamento administrativo- financeiro, que passou a controlar os serviços dos fornecedores, contando com o monitoramento dos contratos.

O diretor compreende que dentre as funções exercidas pela controladoria, a segurança proporcionada pelo trabalho desenvolvido junto aos contratos contribui para a estratégia da organização. Ao mesmo tempo em que afirma que não há participação da controladoria nos rumos da gestão.

Analisando detidamente as funções da controladoria nesta organização, é possível afirmar que ela atua em ações ordinariamente voltadas para a operação de controle de contratos, pelo monitoramento dos fornecedores e dos custos provenientes nas unidades de negócio da organização, mas integra os departamentos pela geração da informação disponibilizando-as aos gestores.

A disposição hierárquica da controladoria na empresa 1 é apoiada pela teoria de Guerreiro, Beuren e Boff (2008). Os autores depreendem que a gestão organizacional não está ancorada numa lógica pré-formatada, mas permite uma atuação diversificada, conforme o entendimento dos decisores responsáveis quanto a sua melhor adequação: “A controladoria pode adotar determinados procedimentos de maneira racional, ou então, adotá-los de acordo com a percepção já instituída no ambiente, como sendo os melhores, os ideais, os adequados” (Dias Filho e Machado, 2004, *apud* Guerreiro, Beuren e Boff, 2008, p. 157). Sua missão originariamente consistiu em ordenar e controlar a relação com os fornecedores utilizando os contratos como ponto de controle. Enquanto uma empresa de médio porte aproveitou de seus recursos para promover o profissional para instituir controles gerenciais. A luz da teoria de Yoshitake (1982), o autor menciona as dificuldades que decorrem de uma estrutura organizacional enxuta, no que se alinha com as práticas da controladoria na empresa 1. Uma maior necessidade de instrumentos de controle gerencial nas pequenas e médias empresas, pela justificativa de que estas, mais do que as grandes, se deparam com expressivas dificuldades econômicas decorrentes de sua estrutura organizacional.

Sua disposição como órgão de staff vai ao encontro da lógica de Fernandes (2000, p. 51) para quem: “a controladoria cabe assessorar a gestão da empresa, integrando as diversas áreas com o fornecimento de informações que auxiliem os gestores no processo decisório, norteando-os na busca da eficácia”.

Os apontamentos de Fernandes (2000) alinham-se às práticas da controladoria pela disseminação da informação. A controladoria exerce, tal como propunha o autor, uma ação de integração e apoio a decisão entre os departamentos, pelo exercício da pivotização da informação. Isto é, detentora de informações provenientes dos controles oriundos da gestão dos contratos, a controladoria propaga as informações que dispõe, gerando uma espiral informativa que beneficia a todos os departamentos (RH, Operações, Administrativo, Financeiro e Conselho).

Contudo, as contribuições da controladoria não interferem na gestão estratégica da organização. Os impactos no máximo alcançam níveis táticos. Portanto, neste caso, fica evidenciado que a controladoria vinculada ao diretor financeiro não exerce funções estratégicas. Trata-se de uma função de staff da direção financeira, com atribuições sobre controles internos em atividades específicas de fiscalização das unidades de negócios, empregando a técnica de auditoria pelo processo do cruzamento de informações da manutenção de contratos.

A empresa 2 apresenta um quadro próprio nesta categoria. A intenção do conselho de sócios e investidores desta empresa objetivou a aplicação de controles, o que desencadeou a implantação da controladoria, evento considerado recente.

A estrutura organizacional não estava adequadamente preparada, e isso precipitou este proceder estratégico, o que ensejou também investimentos em aplicativos e profissionais para atender a demanda. A diretoria se apercebeu a tempo, e com o crescimento exponencial dos negócios, que passaram a se constituir em oportunidades invejáveis, tomou ações orquestradas e prudentes.

No entendimento do *controller* sua missão consiste na organização e no apoio a direção financeira e aos investimentos futuros. Analisando a implantação da controladoria na empresa 2, voltada ao atendimento dos controles e da capacidade de interpretá-los, a controladoria pela gestão contábil, com foco no atingimento dos objetivos pela mensuração dos resultados, converge com a teoria proposta por Horngren (1985, p. 9):

“O conceito moderno de controladoria sustenta que, num sentido especial o controller realmente controla: fazendo relatórios e interpretando dados pertinentes, o controller exerce uma força ou influência ou projeta uma atitude que impele a administração rumo a decisões lógicas e compatíveis com os objetivos”.

Esta atitude de impelir a administração, rumo a decisões lógicas e compatíveis com os objetivos, a que faz menção Horngren (1985), alinha-se com as funções pretendidas para a controladoria na empresa 2.

Pela gestão da contabilidade conferida à controladoria, a empresa confia que, de posse do instrumental contábil e com o apoio gerencial da diretoria administrativa e financeira, possa o *controller* apresentar informações, mediante a geração de relatórios, pela interpretação dos dados e pelo conhecimento que dispõe, agregando valor e contribuindo para ações dos administradores competentes.

Na empresa 3 a controladoria ocupa posição hierárquica reportando-se diretamente ao diretor geral, que é um dos sócios proprietários da empresa. De acordo com a direção, as ações da controladoria inferem na tomada de decisão da diretoria. As declarações da controladoria e da direção conformam-se com as considerações de Figueiredo e Caggiano (2008) quanto as práticas da controladoria na empresa 3. Os autores aludem a tarefa do *Controller* de manter o executivo principal da companhia informado sobre os rumos que ela deve tomar, aonde pode ir e quais os caminhos que devem ser seguidos.

Notadamente a controladoria nesta empresa ocupa uma posição de staff, e atua sobre os controles fornecendo informações sobre a performance destas operações. A posição hierárquica da controladoria na empresa 3 também tem ações de nível tático e estratégico. A controladoria exerce influência sobre a decisão do diretor geral, é a ele que a controladoria tão somente se reporta.

Por tratar-se de uma empresa onde as atividades de comércio e de operações se sobressaem, os controles e os processos são fundamentais para o acompanhamento do negócio. A excelência do serviço exige monitoramento, e exige o entendimento dos profissionais de um conjunto de processos bem alicerçados, o que fica explícito nas afirmações dos sujeitos da pesquisa.

Quanto à empresa 4 se sobressai a ampliação das funções e das responsabilidades da controladoria. Nesta organização a controladoria ocupa a posição de diretoria e compete a ela um conjunto de funções que vão desde as

funções tradicionais, ligadas à contabilidade e à área fiscal, e se estendem até as atividades de qualidade, TI e recursos humanos.

Pelas palavras do diretor há preocupação em garantir à organização algumas virtuosas peculiaridades do sistema de governança corporativa, ainda que não formalmente institucionalizada.

Roehl- Anderson e Bragg (2000, p. 2) explicam o que ocorre em empresas como esta, onde a controladoria tem funções abrangentes e com responsabilidades diferenciadas: “O *controller* tem uma das descrições de trabalho mais complexas de todos os gerentes da organização, porque há muitas áreas funcionais sobre as quais ele é responsável”.

Este leque de atividades e habilidades, de fato denota a influência da controladoria e da característica que ela adquire. Possivelmente a melhor descrição teórica que se coaduna com as práticas da controladoria residem nas palavras de Padoveze (2012, p. 36): “O conhecimento da empresa como um todo e o conjunto dos planos de ação, associados ao conhecimento científico da administração econômica, permitem ao profissional de controladoria exercer um papel influenciador”.

A posição hierárquica da controladoria nesta organização, conforme os relatos decorrem das competências do *controller*, e da percepção da diretoria, que admitem uma condição ímpar da controladoria, e que por sua vez entrega resultados que vão além dos esperados. Ressalte-se que nesta empresa, particularmente, a característica pessoal do profissional com sua habilidade e seu conhecimento foram aspectos distintivos para obtenção destes resultados.

Na empresa 5 a posição hierárquica da controladoria se posiciona reportando-se à gestão administrativa- financeira. Segundo as lentes do *controller* a atuação da controladoria está visceralmente ligada ao emprego de controles eficientes, com objetivos pragmáticos de maximização dos resultados.

Para o diretor desta organização a controladoria se sobressai pelo controle do orçamento, do fluxo de caixa, do DRE projetados, e das técnicas empregadas pela controladoria, as quais são distintivas das atividades cotidianas e se estendem da contabilidade à gestão de custos. Estas considerações do diretor alinham-se com a teoria de Yoshitake (1984). O autor conceitua a controladoria por postulados técnicos e de conhecimento, com vias ao atingimento de objetivos, em plena

concordância com o discurso da direção: “Controladoria é um sistema de controle gerencial que utiliza técnicas e experiências para estabelecer planos, estratégias, procedimentos de controles administrativos e contábeis; processa a informação no sentido de direcionar as atividades empresariais na consecução de seus objetivos” (Yoshitake, 1984, p. 40).

Para o *controller* suas atividades são amplas, contudo, o diretor e o profissional adjunto afirmam que há certa restrição da controladoria. Ela atua mais voltada às questões fiscais e contábeis, influente sobre o orçamento e acionada mediante consulta para apoiar o planejamento estratégico, ofertando informações para decisões do conselho sobre investimentos ou aquisições estratégicas.

Tais afirmativas demonstram que o *controller* não se restringe à contabilidade, ao contrário, perpassa por esta função e vai além, e assim acomoda-se com a teoria proposta por Kanitz (1976), a qual preceitua que a contabilidade, enquanto um instrumento gerencial sofreu uma evolução para a controladoria, onde interessa, mais do que registrar e apontar, agora sim, avaliar e controlar o desempenho da organização.

Este desempenho a que o autor faz referência demonstra que a controladoria não se limita a ações ordinárias da contabilidade, mas extrapola, pela gestão sobre as informações dela providas. Trata-se de uma evolução da contabilidade para controladoria, avaliando e controlando o desempenho desta organização.

Na empresa 6 a controladoria reporta-se à superintendência, e segundo o *controller*, a contribuição “é total para a tomada de decisões”. Suas funções se alastram pelos níveis da organização.

Se o ponto alto na empresa 6 quanto as funções da controladoria em sua disposição hierárquica, encontra guarida na integração dos departamentos, a abordagem de Figueiredo e Caggiano (2008, p.12) encaixa-se no comparativo com tais práticas pela ênfase dos autores: “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”.

Com relação a esta atuação de apoio as decisões de escalões elevados da organização, o profissional adjunto concorda e ressalta tais características, por outro lado, resente-se de uma atuação mais voltada para o controle de processos internos. Isto preconiza que a contribuição da controladoria é relevante para a gestão e espera-se que seja mais ampla para o campo dos processos internos.

Comparando-se as declarações do diretor com os autores Moura e Beuren (2003), fica expresso o entendimento comum entre ambos ao versarem sobre o papel da controladoria próxima aos escalões de decisão. O apoio à decisão é, dentre as diversas facetas, possivelmente a mais proeminente da controladoria. À controladoria coube a missão de alcançar informações com caráter de precisão aos responsáveis pelas decisões.

Sabe-se que a controladoria é subordinada a superintendência, contudo, as implicações da controladoria na posição que se encontra revestem-se de um diferencial para a organização. Muito embora se reporte ao superintendente, há um hibridismo da controladoria nesta organização. Ela atua tanto na posição de staff nesta condição, como de linha ao responder por atribuições inerentes à contabilidade, à área fiscal, arquivos e expedição.

Lunkes e Schnorrenberger (2009) ao abordarem estas características, entendem que a controladoria, ligada a escalões superiores, exerce de algum modo certa influência sobre os demais gestores e suas áreas. Enquanto órgão de linha dispõe de autoridade sobre as pastas a ela conferidas. Por outro lado, tal hibridismo pode não assegurar sua independência em relação à superintendência ou ao conselho.

4.1.2 A Controladoria e a Contabilidade, e a Gestão Econômica e Financeira

No quadro 6 Categoria Controladoria, Contabilidade e Gestão Econômica e Financeira são apresentados os resultados com o posicionamento literal das principais declarações dos entrevistados com o intuito de apurar a efetiva influência das funções da controladoria sobre a contabilidade, e a gestão econômica e financeira:

Quadro 6 – Categoria: Controladoria, Contabilidade e Gestão Econômica e Financeira

Categoria: CONTROLADORIA, CONTABILIDADE, GESTÃO ECONÔMICA E FINANCEIRA		
Empresas	Evidências/ Sujeitos da Pesquisa	Teoria/ Autor
EMPRESA 1	“Não há participação da controladoria na gestão econômica e financeira” (DIRETOR 1)	À medida que aumenta a descentralização das decisões, há também uma correlação diretamente proporcional à demanda das empresas por mecanismos de controle (Kupper, 2014)
	“A controladoria não tem envolvimento sobre a gestão financeira. A contabilidade é externa e praticamente autônoma e a controladoria não se envolve nesta parte” (CONTROLLER 1)	
	“Ter um controle mais efetivo que proteja a empresa de eventuais danos, atua no cruzamento de informações, trabalhando preventivamente. O profissional verifica e aponta melhorias que podem ser feitas pela diretoria administrativa e financeira. Ela atua muito pouco estrategicamente, 60% operacional, 40% tático e 0% estratégico” (ADJUNTO 1)	
EMPRESA 2	“A controladoria fornece informações aos diretores os quais tomam decisões sobre o fluxo de caixa, sobre decisões que influenciarão a área financeira. Ela se reporta ao diretor administrativo-financeiro. A atuação da controladoria é fiscalizatória e gestora. Não tem como ser só uma ou só outra. Tem que exercer com bom senso, consciência do seu papel e conscientizando as outras áreas. O <i>controller</i> é profissional da contabilidade e é por isso que ele se diferencia pela informação contábil e econômica”. “A controladoria acompanha e ajusta os registros contábeis, faz uma conciliação” (DIRETOR 2)	Dentre as funções da controladoria está aquela que envolve a contabilidade, quando mantém as transações financeiras e fornecem informações essenciais para que a gerência acesse ao planejamento e ao controle (Brito, 2003)
	“Enquanto apoiadora do departamento financeiro, como um braço dele a controladoria trata de tudo que envolve a gestão financeira. Especialmente a contabilidade, porque ela é interna e com o <i>controller</i> atuando, pode melhor indicar para os gestores o que importa e o que não importa. O número que eu apresento, tem que ter utilidade para a gestão” (CONTROLLER 2)	“A Contabilidade Gerencial mudou o foco da contabilidade, passando dos registros e análise das transações financeiras para a utilização da informação para decisões, afetando o futuro” (Padoveze, 2012, p. 9)
	“A controladoria é gestora porque ela trabalha com a contabilidade e por isso ela é gestora da contabilidade e apresenta o seu trabalho ao diretor administrativo e financeiro. Ela não é fiscalizadora porque ela não audita” (ADJUNTO 2)	

Empresas	Evidências/ Sujeitos da Pesquisa	Teoria/ Autor
EMPRESA 3	<p>“Participa de todas reuniões com a contabilidade, é o elo de ligação entre as áreas afins, acompanhamento e ações sobre o processo. Atua na oferta de indicadores pelo agrupamento de informações gerenciais. Revê juntamente com o diretor os balanços mensais e outros documentos contábeis e fiscais. Revisa toda a documentação financeira que é enviada à contabilidade. Também é fiscalizadora com a verificação das informações que retornam da contabilidade e das informações fiscais. Eventualmente concilia e solicita modificações junto à contabilidade terceirizada” (DIRETOR 3)</p>	<p>“O <i>controller</i> é uma posição de apoio incluída na alta administração da empresa. O <i>controller</i> é responsável por todo o processamento da informação contábil da organização” (Francia,1991, <i>apud</i> Padoveze 2012, p. 34)</p>
	<p>“A controladoria define as informações necessárias para análise dos resultados, estrutura os controles, ajusta o ERP para a geração das informações. Revisa os documentos financeiros. Elabora o planejamento orçamentário e avalia os resultados mensais. Em novos projetos elabora estudo de viabilidade” “A controladoria atua muito mais na gestão do que na fiscalização. A posição na empresa onde atuo é estratégica. Monitora e analisa as demonstrações, mas a informações são produzidas a partir das necessidades dos gestores” (CONTROLLER 3)</p>	<p>“Controladoria é um sistema de controle gerencial que utiliza técnicas e experiências para estabelecer planos, estratégias, procedimentos de controles administrativos e contábeis” (Yoshitake, 1984, p. 40)</p>
	<p>“Ela apresenta os indicadores financeiros e de desempenho da empresa. Não é responsável direta pela gestão financeira, essa dispõe de um gestor para essas atividades, mas fiscaliza a gestão financeira. Sim, a controladoria é responsável pelo orçamento, do início ao fim. Desde a organização do orçamento até a execução dele” (ADJUNTO 3)</p>	
EMPRESA 4	<p>“Hoje eu recebo essas informações de forma organizada. A controladoria converge para estas informações. Tem que ser feito com muita habilidade Aqui nós somos multitarefa. O <i>controller</i> aqui não é como numa grande empresa. Ele arregança as mangas, e também executa na operação e na gestão, então não apenas fiscaliza. É <i>controller</i>, mas atua na área financeira. Temos uma auditoria externa (terceirizada) que fiscaliza as ações dele” (DIRETOR 4)</p>	
	<p>“A qualidade da informação e o aprimoramento dos controles são usados como instrumentos de gestão. Assim a comunicação com vias aos resultados esperados e a integração entre os departamentos é vital” “Temos uma amarração de indicadores com desempenho. Muitas das nossas discussões são baseadas nestes conceitos de contabilidade, gestão e economia. O nosso grande diferencial é o apoio à gestão. Conscientizar sobre os resultados e integrar os gestores com base em números confiáveis e estruturados” (CONTROLLER 4)</p>	<p>“A controladoria se baseia em princípios, procedimentos e métodos oriundos de outras áreas do conhecimento, tais como contabilidade, administração, planejamento estratégico, economia, estatística, psicologia e sistemas” (Peleias, 2002, p. 13)</p>
	<p>“A controladoria atua totalmente como gestora. Seu papel é estratégico com tático. A ajuda do <i>controller</i> para fazer as perguntas, tipo: ‘isto se paga algum dia?’ É fundamental!” (ADJUNTO 4)</p>	<p>Influência sobre a contabilidade, e sendo assim também sobre o desempenho organizacional (Luft e Shields, 2003)</p>

Empresas	Evidências/ Sujeitos da Pesquisa	Teoria/ Autor
EMPRESA 5	<p>“A gestão é integrada, e como o <i>controller</i> é contador e responsável pela contabilidade, esta integração é natural. Ela atua mais na informação no reporte as questões do dia-a-dia. Tem uma parte operacional, mas traz pontos estratégicos, pois daí vem as decisões de investimento” (DIRETOR 5)</p>	<p>“Verifica-se uma relação forte entre a contabilidade gerencial e a controladoria, no que se refere ao processo decisório e a posterior tomada de decisão dos gestores” (Martin, 2002, <i>apud</i> Ribeiro, 2013, p. 711)</p>
	<p>“A participação da Controladoria nas questões econômica e financeira da organização ocorre através de projeções de resultados e de fluxo de caixa gerado pela Controladoria que vai munindo a direção com as informações necessárias para que correções de rumo sejam efetivadas”. “A controladoria é responsável pelo orçamento. A Controladoria tem papel operacional, tático e estratégico nas atividades econômica e financeira: Operacional: executa os controles necessários e demandados pela empresa; Tático: realiza estudos e cálculos que são base para a mudança de rumo de acordo com que está se realizando em termos econômicos e financeiros; Estratégico: realiza estudos e cálculos projetando o futuro econômico e financeiro da empresa” (CONTROLLER 5)</p>	<p>“O Sistema de Informação Contábil ou o Sistema de Informação de Controladoria é o meio que o contador-geral, contador gerencial ou <i>controller</i> utilizarão para efetivar a contabilidade e a informação contábil dentro da organização, para que a contabilidade seja utilizada em toda a sua plenitude” (Padoveze, 2012, p. 48)</p>
	<p>“A controladoria elabora todo orçamento de DRE e fluxo de caixa para o ano corrente de forma detalhada e para visão de 05 anos de forma analítica a partir de critérios pré-estabelecidos, que podem ser desde dados históricos até políticas de aumento da base de custos e repasse, inflação setorial...” (ADJUNTO 5)</p>	
EMPRESA 6	<p>“Ela (controladoria) participa nas questões econômica e financeira pelo compartilhamento de informações, através do Book de Resultados e frente aos cenários a serem enfrentados pelos departamentos da empresa e do comportamento das receitas e despesas”. “Quanto à contabilidade ela exerce a função de apoio e consultoria” (DIRETOR 6)</p>	
	<p>“Os sistemas não são 100% integrados. A controladoria volta-se mais ao fechamento contábil com o apoio de uma coordenadoria. Fazemos prévias ao longo do mês para identificar onde devemos melhorar. São realizadas projeções de curto e médio prazo e avaliamos o que é necessário para melhorar”. “Eu separo, tenho a contabilidade mais voltada para fiscalização e a parte de controladoria e o planejamento, por assim dizer, mais voltada para a gestão. A coordenadora de contabilidade que se reporta a mim, fica mais voltada a parte fiscal e legal, para garantir números confiáveis e dentro das normas. Foco a gestão para subsidiar a diretoria e informações para desvios de rota” (CONTROLLER 6)</p>	
	<p>“Na atuação junto as questões econômica e financeira o papel da controladoria é operacional. Na contabilidade a controladoria faz toda a contabilidade da empresa” (ADJUNTO 6)</p>	

Fonte: Elaborado pelo Autor (2016)

A empresa 1 apresenta uma singularidade para a controladoria. De modo geral a controladoria costuma atuar junto a gestão econômica e financeira, mas nesta empresa a controladoria não exerce atuação. O alcance da controladoria junto a esta categoria resume-se na análise de custos das unidades de negócio e demais contribuições derivadas dos controles exercidos sobre tais unidades.

A diretoria financeira é responsável pela gestão financeira da organização e a controladoria não participa da gestão econômica, enquanto que a contabilidade é terceirizada e também se reporta ao diretor financeiro.

No que tange as funções da controladoria, e se analisados sob a ótica de Tung (1993), o proceder na empresa 1 demonstra um viés contrário, portanto, não alinhado à teoria proposta por este autor. Tung (1993) trata do conhecimento e do domínio dos fatores macroeconômicos, como um diferencial da controladoria, e complementa com a menção ao ordenamento e ao controle, que se concretiza pelo sistema contábil, em consonância com a metodologia financeira, constituindo poderosas ferramentas para a controladoria.

O profissional adjunto esclarece um pouco sobre a função da controladoria e à luz da teoria de Kupper (2014), constrói um paralelismo quanto às necessidades de controle de modo geral, que ficam constatadas nas práticas evidenciadas, mesmo não se tratando da natureza de controle a que se refere esta categoria, a medida que aumenta a descentralização das decisões, há também uma correlação diretamente proporcional à demanda das empresas por mecanismos de controle.

A função da controladoria na empresa 2 confere destaque à contabilidade, mas não à gestão econômica e financeira. A diretoria compreende que esta gestão não é de incumbência direta da controladoria, mas sim da própria diretoria administrativa e financeira. Sua atuação consiste no monitoramento e no provimento aos gestores das informações oriundas do processamento contábil.

A percepção da diretoria é de que há uma complementariedade de funções. Diferentemente da diretoria, o entendimento do profissional adjunto denota não haver o caráter fiscalizatório como afirma de modo contundente o diretor. O *controller*, por sua vez, acrescenta um espectro de contribuição mais ampla do que dos demais respondentes. Pragmaticamente e objetivamente considera que sua função está atrelada ao resultado. Seu entendimento vaticina que as informações

entregues pela controladoria estão sustentadas pela análise técnica, e isto agrega valor para a organização.

Observando as funções da controladoria percebe-se o entendimento parcialmente presente na teoria expressa por Brito (2003). O autor defende que dentre as funções da controladoria está aquela que envolve a contabilidade, quando mantém as transações financeiras e fornecem informações essenciais para que a gerência acesse ao planejamento e ao controle. De fato, como se pode aferir das respostas dos sujeitos da pesquisa, estas funções concatenam-se com a prática experimentada pela controladoria nesta empresa. Tanto pelo envolvimento com a contabilidade e pelo reporte ao diretor financeiro, como pelo conteúdo veiculado que pretende ser útil, especialmente ao propósito de controle da organização.

Tomando o arrazoado exposto pelo *controller* fica caracterizada a participação da controladoria na contabilidade gerencial. Sob estes aspectos há que se vincular sobre o alinhamento mais afinado com o pressuposto teórico de Padoveze (2012, p.9): “A Contabilidade Gerencial mudou o foco da contabilidade, passando dos registros e análise das transações financeiras para a utilização da informação para decisões, afetando o futuro”.

Na empresa 3 fica evidenciada uma abrangência da controladoria nesta categoria que vão ao encontro dos apontamentos de Francia (1991, *apud* Padoveze (2012, p. 34) para quem: “O *controller* é uma posição de apoio incluída na alta administração da empresa. O *controller* é responsável por todo o processamento da informação contábil da organização”. Mesmo numa função de staff ligada ao diretor, ocupa uma posição pelo enfoque estratégico decorrente da sua atuação.

Comparando tais afirmativas do *controller* com aquelas apresentadas pelo profissional adjunto, identificam-se pontos de coalisão. Para ambos profissionais a gestão econômica e financeira não compete diretamente à controladoria. O caráter fiscalizatório da gestão perpetrada pelo profissional da área, juntamente com a fundamentação pelo emprego dos indicadores, aparece como ponto em comum nas entrevistas. Pelo monitoramento e pela análise da gestão financeira, há certo viés de que a controladoria poderia atuar como auditora nesta área.

Compreendido sob este enfoque há uma associação com a teoria de Yoshitake (1984, p. 40): “Controladoria é um sistema de controle gerencial que utiliza técnicas e experiências para estabelecer planos, estratégias, procedimentos

de controles administrativos e contábeis”. Pelo emprego de indicadores, pelo monitoramento do departamento financeiro, pela atuação junto ao orçamento, pode-se depreender que a controladoria na empresa 3 é um órgão de staff da direção, e exerce estrategicamente funções que impelem os gestores ao alcance e atingimento de resultados.

As atribuições da controladoria na empresa 4 nesta categoria demonstram um conjunto superlativo de funções. Responsável pela gestão financeira, contabilidade, área fiscal e demais departamentos não afins a esta categoria, a controladoria desempenha um papel muito abrangente em relação as demais empresas pesquisadas.

Fica caracterizada a contribuição da controladoria tanto para a gestão econômica e financeira, como para a contabilidade. Assim, a controladoria vai além das suas atribuições costumeiras, e acaba por convergir com o proposto pela teoria de Tung (1993) que postula que o trabalho exercido pela controladoria, vai além da mera observação do que ocorre na alta administração da empresa. A controladoria avança com as informações do planejamento financeiro estratégico, com base nos pontos de controle que podem demonstrar pontos de gargalo, mas potencialmente capazes de influenciar na rentabilidade da empresa.

Esta abrangência está de certo modo também está conformada com a teoria proposta por Mosimann *et al* (1993, p. 96): “A controladoria pode ser conceituada como o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas com o fim de orientá-las para a eficácia”. Esta multidisciplinaridade da controladoria pode, como neste caso da empresa 4, ensejar um conjunto de atividades que vão além das triviais a ela costumeiramente atribuídas.

Fundamentadas nas declarações do diretor a controladoria goza de respaldo, manifesto no leque de funções que estão sob sua responsabilidade e substancialmente assentados nas palavras de elogio à controladoria. Ao cumprir com estas funções evidencia-se a convergência com a teoria desenvolvida por Heckert e Wilson (1963, *apud* Padoveze, 2012, p. 33): “... à controladoria não compete o comando do navio, pois esta tarefa é do primeiro executivo, representa, entretanto, o navegador que cuida dos mapas de navegação”. Os mapas de

navegação aqui envolvem também os controles, sejam contábeis ou de qualquer outra natureza, os quais nessa empresa cabem à gestão da controladoria.

Possivelmente no mencionado pelo profissional adjunto se possa identificar o foco da controladoria quanto à performance organizacional. Tais evidências concordam com a proposição de Luft e Shields (2003) quando conferem à controladoria o exercício da influência sobre a contabilidade, e sendo assim também sobre o desempenho organizacional.

Em que pese sua participação pela geração de informações para a gestão econômica e financeira da organização, a controladoria na empresa 5 se conforma pela assessoria prestada aos escalões superiores, primeiro ao gerente financeiro, e posteriormente ao diretor geral e, por fim, ao conselho.

Do diretor ao profissional adjunto e ao *controller*, há clara percepção de que as informações contábeis trabalhadas no cerne da controladoria são relevantes para a gestão financeira.

As funções da controladoria indicam uma linha de atuação marcada pela responsabilidade sobre a gestão contábil e fiscal, e outra linha de atuação marcada pelo apoio ao conselho e superiores. Sobre este segundo tópico apura-se o alinhamento com o estudo de Martin (2002, *apud* Ribeiro, 2013, p. 711). O autor trata de ambos os aspectos presentes nas funções da controladoria na empresa 5, ao aliar o exercício dos serviços contábeis, com a relação que se estabelece com a instância decisória: “Com isso, verifica-se uma relação forte entre a contabilidade gerencial e a controladoria, no que se refere ao processo decisório e a posterior tomada de decisão dos gestores”.

Segundo o *controller* sua primeira responsabilidade é o orçamento. Desde o acompanhamento do projetado e do orçado, também infere nos certames operacional, tático e estratégico. A compreensão do profissional adjunto vai ao encontro do exposto pelo *controller* e pelos demais respondentes.

O emprego do conhecimento do *controller* enquanto contador, traduzido pelo desempenho das suas funções na empresa 5, alinha-se com Padoveze (2012, p. 48) “O Sistema de Informação Contábil ou o Sistema de Informação de Controladoria é o meio que o contador-geral, contador gerencial ou *controller* utilizarão para efetivar a contabilidade e a informação contábil dentro da organização, para que a contabilidade seja utilizada em toda a sua plenitude”.

Na empresa 6 as funções econômicas e financeiras da controladoria se voltam para o acompanhamento e o desenvolvimento de prévias mensais. Projeções de médio prazo também são realizadas pela controladoria.

Nesta organização a coordenadoria contábil está subordinada à controladoria. Assim, se por um lado há uma atuação da controladoria enquanto fiscalizadora através desta coordenadoria pelos serviços contábeis e fiscais, por outro há o desempenho enquanto gestora, pelo subsídio produzido de caráter financeiro e econômico que entrega à superintendência e ao conselho da empresa. Um pouco diferente da compreensão do *controller* e do diretor, o profissional adjunto entende que a controladoria está voltada a operacionalidade pela sua atuação na contabilidade. De um modo, ou de outro, a formulação das funções da controladoria exprime uma atividade de linha que também apoia a gestão ao subsidiar a diretoria pelo domínio dos controles contábeis de sua responsabilidade.

Ao desempenhar suas funções, tal como outrora descritos pode-se remeter a teoria de Marion (2008, p. 23) que trata da contabilidade como meio, na contribuição administrativa da organização: “A contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade, ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e sumarizando-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem sobremaneira para a tomada de decisões”. Este elo que atrela a teoria com a prática fica simbolicamente demonstrado pela preparação do chamado *Book* de resultados de competência da controladoria, que como expresso pelo autor supramencionado significa a coleta dos dados econômicos que contribui para a tomada de decisões.

4.1.3 A Controladoria e a Gestão de Riscos, os Controles Internos e a Governança Corporativa

O quadro 7 Categoria Controladoria Gestão de riscos, Controles Internos e Governança Corporativa descreve a atuação da controladoria sobre a gestão de riscos, os controles internos e a governança corporativa. Acrescente-se o levantamento da atuação da controladoria enquanto auditora e o monitoramento baseado no modelo de negócio da organização:

Quadro 7 – Categoria: Controladoria Gestão de Riscos, Controles Internos e Governança Corporativa

Categoria: CONTROLADORIA, GESTÃO DE RISCOS, CONTROLES INTERNOS E GOVERNANÇA CORPORATIVA		
Empresas	Evidências/ Sujeitos da Pesquisa	Teoria/ Autor
EMPRESA 1	“A controladoria atua como auditora para gerenciamento de contratos, atestando conformidades com o serviço terceirizado executado. Atividades de redução de risco pelo acompanhamento do serviço contratado, de acordo com o modelo de negócio da organização” (DIRETOR 1)	A controladoria como controle interno, auditoria interna e normalização de procedimentos administrativos (Padoveze, 2004)
	“O controle interno se dá pelos controles dos contratos de terceiros. Desenvolvemos um sistema para validar aquilo que chegava aqui em planilhas Excel e para substituir as planilhas Excel, para dar maior segurança à informação. Um sistema fidedigno do que acontece nas diversas unidades fora da matriz, para fazermos os cruzamentos aqui. A controladoria atua como auditora nestas unidades, mas não na contabilidade, nem na gestão financeira da empresa” (CONTROLLER 1)	
	“A controladoria está mais voltada a controles internos. Existem muitos empreendimentos, há descentralização na gestão e a controladoria olha o todo e tenta entrar o máximo possível nos controles. Os contratos são muito volumosos e exigem muitos cuidados” (ADJUNTO 1)	
EMPRESA 2	“Ao realizar a conciliação da contabilidade, analisa e audita também eventuais fraudes, riscos de modo geral”. “Nas reuniões mensais com a diretoria não dispensa a controladoria. Não pode ser atendida somente com a área contábil e ou financeira. A controladoria integra e favorece a análise dos diferentes produtos e negócios e <i>compliance</i> ”. “O <i>controller</i> tem que entender do negócio. Sim, ele precisa apresentar informações que interessem à empresa e para fazer bem feito seu trabalho. A controladoria aqui atua com esta inteligência” (DIRETOR 2)	“O principal fim da auditoria é a confirmação dos registros contábeis e a divulgação de informações para fins de orientação administrativa e de investidores, cumprimento de obrigações legais e fiscais e controle patrimonial, atestando a adequação dos registros e informando as deficiências observadas” (Gomes, Santos e Schmidt, 2006, p. 24)
	“Não temos os controles internos, os riscos definidos e a governança. O substrato que eu apresento para meu diretor e para os sócios do conselho são um raios-X do que tem sido feito. São resultado da contabilidade, resultados técnicos. Acredito ser esta minha contribuição mesmo não sendo algo direto ligado a controles internos e governança” (CONTROLLER 2)	

	“Nós não temos governança. Os controles internos e os riscos são atividades da direção administrativa e financeira que leva aos sócios” (ADJUNTO 2)	
Empresas	Evidências/ Sujeitos da Pesquisa	Teoria/ Autor
EMPRESA 3	“Controladoria é muito ativa naquilo que ela visualiza o risco e trabalha muito sobre isso. Efetuou a estruturação do processo de entendimento dos processos, mapeamento dos riscos e dos controles para mitigação dos riscos. Mas nos controles internos se pode trabalhar mais nisso, com mais detalhamento da operação. Nos processos mais críticos acaba exercendo o papel de auditoria para certificar que todos os requisitos regulamentares e de <i>compliance</i> foram atendidos” (DIRETOR 3)	“Existe uma associação direta entre a controladoria e a função de coordenação do negócio. Este trabalho pretende-se que seja realizado de modo destacado e imparcial. A controladoria tem a responsabilidade de planejar os lucros e de prover o aparato necessário ao controle deste lucro” (Knoeppel, 1935, p. 58)
	“Em nosso caso não há processo de Governança Corporativa implantada. Trabalha-se com os conceitos de risco e de governança para a melhoria do sistema de gestão. A controladoria tem papel determinante nesse processo” “A controladoria atua um pouco como auditora dentro da organização. Mas não é tão somente este o seu papel. Sim, a controladoria exerce suas atividades de controle e monitoramento com base no modelo de negócio da organização” (CONTROLLER 3)	
	“Não existe formalmente a governança corporativa em nossa empresa, mas os fundamentos dela são observados. A controladoria participa na organização dos processos e no cuidado com os riscos da empresa a partir da inserção de mecanismos de <i>compliance</i> ” (ADJUNTO 3)	
EMPRESA 4	“Empreender é correr risco. O nosso <i>controller</i> quando veio para cá abriu todas as caixas antigas no intuito de mitigar todos os riscos. Isso me dá tremenda segurança. Dada a expansão da empresa, estamos em busca da consolidação da governança corporativa, de valorização do negócio e a mais de 5 anos, apesar de não precisar, estamos sendo auditados por auditoria externa. Tudo isto para afirmar a questão de governança” (DIRETOR 4)	“A controladoria está investida num conjunto de funções: investigativa, analítica, sugestiva e aconselhadora” (Knoeppel, 1935, p. 58) “A governança corporativa engloba o conceito de Controladoria quando se refere ao monitoramento e controle dos administradores” (Arruda <i>et al</i> , 2008, p. 81)
	“Controles internos é apoiado pelo sistema. Dentro dos padrões da qualidade, temos as instruções internas que estão devidamente documentados. O foco está nos riscos mais tradicionais, por exemplo, pulverização de clientes, cuidado com a parte de pessoal, área tributária e fiscal. A ideia é expandir a análise de riscos dado o crescimento da empresa” (CONTROLLER 4)	
	“O <i>controller</i> atuou como protagonista com o envolvimento dos demais gestores na implantação de indicadores para reger os controles internos. Quanto à governança esta dá sustentação e transparência aos sócios da empresa, esta é uma preocupação e ação do <i>controller</i> ” (ADJUNTO 4)	

Empresas	Evidências/ Sujeitos da Pesquisa	Teoria/ Autor
EMPRESA 5	<p>“A controladoria nos traz informações para nós dimensionarmos o risco para as decisões A, B, ou C, para serem tomadas. Nós consultamos a controladoria que nos dá as ferramentas necessárias. Ela não faz mapeamento de riscos, somente quando solicitamos. Ela não atua como auditora” (DIRETOR 5)</p> <p>“Devido a Controladoria ser o setor responsável por reportar para a direção da empresa o orçamento e explicar os desvios entre o orçado x realizado, ela tem atuação presente na gestão de riscos e controles internos. Em relação a Governança Corporativa, as informações geradas por esta área irão também auxiliar na tomada de decisão, caso alterações sejam necessárias para otimizar o desempenho da empresa”</p> <p>“A controladoria hoje acaba tendo a finalidade também de Auditoria dentro da empresa” (CONTROLLER 5)</p> <p>“Normalmente a Controladoria fornece dados e/ou orientações de melhores práticas com vistas a controles internos e gestão de riscos. A controladoria não atua como auditora dentro da organização” (ADJUNTO 5)</p>	<p>“O <i>controller</i> desempenha sua função de controle de maneira muito especial, pois ao fiscalizar e organizar, reportando dados relevantes, ele exerce uma força ou influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas, e consistentes com a missão e com os objetivos da empresa” (Nakagawa, 1993, p. 13)</p>
EMPRESA 6	<p>“Não atuamos com a gestão de riscos propriamente dita, entretanto, nos controles internos e na governança há atuação permanente. A controladoria não é auditora. Ela atua alinhada com o modelo de negócio da organização, especialmente por haver 3 unidades de negócio distintas e com produtos, serviços e público-alvo distintos, exigindo maior abrangência e entendimento deste modelo” (DIRETOR 6)</p> <p>“Não tenho o mapa de riscos 100% formado, mas tenho os riscos macros, todos apontados e discutidos com a diretoria. A possibilidade de risco é sempre discutida com a diretoria e conselho”</p> <p>“No início a controladoria era essencialmente controles internos. Voltado antes a questões de erros e fraudes. Hoje isto mudou, eventuais desvios são analisados pela controladoria, fazemos controles dos processos. Mudou o foco. Alguns processos são controlados em seus pontos de riscos” (CONTROLLER 6)</p> <p>“Desconheço a atuação da controladoria sobre a gestão de riscos e sobre a governança. Quanto a controladoria como auditora, entendo que age muito abaixo do que deveria, pouquíssimas vezes” (ADJUNTO 6)</p>	<p>“A gestão de risco é função do <i>controller</i> e impacta na obtenção de resultados positivos para empresa” (Brito, 2004)</p> <p>“A finalidade da controladoria é manter informado o comandante quanto à distância percorrida, ao local em que se encontra, à velocidade da embarcação, à resistência encontrada. Aos desvios da rota, aos recifes perigosos e aos caminhos traçados nos mapas, para que o navio chegue ao destino” (Heckert e Wilson, 1963, <i>apud</i> Padoveze, 2012, p. 33)</p>

Fonte: Elaborado pelo Autor (2016)

Nesta categoria as atividades da controladoria na empresa 1 são compreendidas sob o viés da fiscalização de determinadas atividades operacionais afins ao *controller*. Os controles internos são exercidos de modo restrito pela controladoria. Concentrados sob a operação junto às unidades de negócio da empresa e manifestos nas palavras do diretor. Isso se conjuga à citação de Padoveze (2004) ao tratar do entendimento parcial quanto as funções da controladoria, como controle interno, auditoria interna e normalização de procedimentos administrativos.

As questões de risco são eventos pontuais, tratados sob demanda pela controladoria. Sua atuação na mitigação do risco é atribuída aos controles que são de sua competência pelo ordinário do acompanhamento operacional, pelo monitoramento dos fornecedores e da previsão de complementação de tarefas previamente contratadas. Quanto ao mapeamento do risco da gestão organizacional não há uma atuação da controladoria.

Na empresa 2 a controladoria ao participar das reuniões do conselho, também analisa e audita os números da organização. O exercício desta função assegura à controladoria ainda, a identificação de fraudes, e apontamentos de riscos os quais a empresa esteja suscetível.

Assim, mesmo não havendo a governança institucionalizada, por intermédio dos instrumentos da contabilidade, as respostas creditam a auditoria à controladoria. A direção confia que pelas técnicas de análise e auditoria do trabalho da controladoria voltado à contabilidade, seja possível atingir elevados níveis de transparência e prevenir eventuais riscos de fraudes.

O enfoque da auditoria de fato recai sobre os registros contábeis, no que concorda com a teoria proposta por Gomes, Santos e Schmidt (2006, p. 24), para quem a auditoria propriamente dita é de natureza contábil: “O principal fim da auditoria é a confirmação dos registros contábeis e a divulgação de informações para fins de orientação administrativa e de investidores, cumprimento de obrigações legais e fiscais e controle patrimonial, atestando a adequação dos registros e informando as deficiências observadas”. Contudo, cabe advertir que a posição da diretoria não é linearmente compreendida pelo *controller* e pelo profissional adjunto.

Na empresa 3 mesmo não se consubstanciando processos de governança corporativa, fica evidenciado pela declaração dos sujeitos da pesquisa que a

controladoria atua no mapeamento dos riscos e dos controles. Exposta na declaração do diretor há uma atuação mais intensa na análise de riscos, especialmente em processos mais críticos.

O *controller* apresenta seu arrazoado esclarecendo que não há processo de governança corporativa vigente, mas os conceitos são de algum modo empregados. Ao complementar suas considerações o *controller* descortina aspectos fundamentais na função da controladoria nesta organização.

Os apontamentos do *controller* conformam-se com a objetividade de Knoeppel (1935, p. 58) que já associava a controladoria, com a coordenação do negócio pelo visceral envolvimento profissional desta, com as habilidades associadas à coordenação e o resultado obtido: “Existe uma associação direta entre a controladoria e a função de coordenação do negócio. Este trabalho pretende-se que seja realizado de modo destacado e imparcial. A controladoria, para ele, tem a responsabilidade de planejar os lucros e de prover o aparato necessário ao controle deste lucro”.

Apesar das considerações de Knoeppel (1935) não firmarem vinculação direta com esta categoria, fica caracterizada a função da controladoria que ao dedicar-se aos conceitos intrínsecos da governança, o faz com foco no modelo de negócio com especial disposição ao controle dos resultados gerados. Esta responsabilidade que abarca o entendimento do negócio organizacional, também é marcada pela isenção da controladoria, e pela objetividade traduzida no alcance do resultado planejado.

Mesmo reconhecendo não atuarem plenamente com a governança corporativa, a empresa 4 apresenta fortes indícios de rumarem para esta conquista. Para a empresa 4 os sujeitos da pesquisa informam que esta categoria é tratada dentro dos conceitos de qualidade. Determinados processos são monitorados pela exigência de normas de qualidades e instruções internas. A atuação do *controller* sobre os riscos volta-se paulatinamente aos cuidados com os riscos por decorrência do crescimento da empresa, por hora a controladoria está focada aos riscos econômicos pela concentração de clientes, e pelo cuidado com as áreas trabalhistas, fiscais e tributárias.

As evidências empíricas presentes nas palavras do profissional adjunto recorrem a conexão com a teoria conceitual de Arruda *et al* (2008, p. 81) sobre o monitoramento, o controle e a governança corporativa: “A governança corporativa

engloba o conceito de Controladoria quando se refere ao monitoramento e controle dos administradores”.

A abordagem sobre controles internos apoia-se no sistema de qualidade da empresa. Há previsão nas normas de qualidade que catalisam atividades de controles. A função voltada ao diligente controle interno engloba uma atuação que exige a habilidade de instigar uma atuação sobre potenciais riscos. A esta habilidade da controladoria, primeiro de estabelecer controles internos e posteriormente de ampliar seu radar de potenciais riscos, Knoeppel (1935, p. 58) conceitua: “A controladoria está investida num conjunto de funções: investigativa, analítica, sugestiva e aconselhadora”.

A empresa 5 revela que não é uma atividade da controladoria a gestão de riscos, controles internos e que, também, não há governança corporativa. Sob demanda a controladoria oferta informações para as decisões a serem tomadas. Este entendimento é sublinhado pela opinião do profissional adjunto.

A interpretação do *controller* a respeito da função da controladoria quanto a riscos, controles internos e governança dão conta que ao gerir o orçamento, estaria também auxiliando na gestão de riscos e controles internos.

Analisando a teoria de Nakagawa (1993, p. 13) e apesar de não constituírem práticas ordinárias da controladoria nesta empresa, há linhas de convergência com as respostas dos sujeitos da pesquisa, especialmente quando o autor afirma: “O *controller* desempenha sua função de controle de maneira muito especial, pois ao fiscalizar e organizar, reportando dados relevantes, ele exerce uma força ou influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas, e consistentes com a missão e com os objetivos da empresa”.

Contudo, não se pode atribuir tão somente às atividades de controle do orçamento, como forma a determinar uma gestão de riscos e controles internos por parte da controladoria. Sequer afirmar, que as informações provenientes do acompanhamento do orçamento, caracterizariam de *per si* o indicativo do sistema de governança corporativa. Ainda que pese a compreensão de que os riscos fossem tratados pela lógica do *controller*, tais riscos associados seriam de matiz meramente econômica e financeira, não atuando sobre todo o conjunto possível de riscos aos quais uma empresa de porte médio está efetivamente sujeita.

A controladoria na empresa 6 revela uma evolução nas funções da controladoria, mais especificamente no processo de auditoria e controles internos. Contudo, diferentemente do exposto, não se confirmou um sistema de governança corporativa na organização.

Mas mesmo não dispondo de um sistema de governança corporativa organizacional, o enfoque do *controller* apresenta uma progressão que partiu de uma auditoria interna focada na identificação de erros e fraudes, para um processo ampliado onde os riscos passaram a ser apontados e discutidos com os responsáveis (diretoria e conselho) e, por conseguinte, examinados e monitorados pelos controles dos processos.

O *controller* não minimiza nem maximiza sua função na gestão de riscos. Ao confrontar os dados empíricos no que tange a gestão de riscos sobre responsabilidade da controladoria, fica explícita a vinculação com a compreensão de Brito (2004): “A gestão de risco é função do *controller* e impacta na obtenção de resultados positivos para empresa”. O autor sem titubear reconhece esta incumbência à controladoria e acrescenta que tais atribuições impactam nos resultados da empresa. Afinal, de acordo com Heckert e Wilson (1963, *apud* Padoveze, 2012, p. 33) a controladoria “representa o navegador que cuida dos mapas de navegação”, e prosseguem: “A finalidade da controladoria é manter informado o comandante quanto à distância percorrida, ao local em que se encontra, à velocidade da embarcação, à resistência encontrada. Aos desvios da rota, aos recifes perigosos e aos caminhos traçados nos mapas, para que o navio chegue ao destino”.

Por excelência o *controller* é o profissional habilitado que deve estar preparado para apresentar aos decisores o mapa de riscos e a respectiva exposição da empresa. Neste sentido importa que o *controller* esteja voltado ao modelo de negócio da organização, o que fica ratificado nas afirmativas do diretor, para quem a controladoria tem atribuições voltadas ao modelo de negócio organizacional.

4.1.4 A Controladoria, a Informação, os Sistemas de Informação e o Conhecimento

As práticas da controladoria quanto aos sistemas de informação, a informação e o conhecimento são abordadas no quadro 8 – Categoria Controladoria e Informação e os Sistemas de Informação. Esta categoria abrange as ações da controladoria quanto às questões associadas à gestão da informação, os sistemas de informação e a gestão do conhecimento:

Quadro 8 – Categoria: Controladoria e Informação e os Sistemas de Informação

Categoria: CONTROLADORIA INFORMAÇÃO E OS SISTEMAS DE INFORMAÇÃO		
Empresa	Evidências/ Sujeitos da Pesquisa	Teoria/ Autor
Empresa 1	“A controladoria modelou os dados, criticou as informações e apoiou o desenvolvimento de um novo aplicativo, em parceria com a área jurídica. O sistema interno de gestão de contratos, foram balizados pela controladoria e são aplicados intensamente, gerando relatórios e acompanhamento dos negócios da organização” (DIRETOR 1)	“Ela (controladoria) auxilia na criação e definição dos parâmetros para gerar informações que orientem os gestores na tomada de decisões voltadas à melhora do resultado global da organização” (Lunkes e Schnorrenberger, 2009, p. 98)
	“A própria controladoria se envolveu em 90% criando ou participando na montagem do sistema de controle no software interno. Particpei desde o início do controle do que era solicitado, controle de documentos, dos contratos, das locações, dos insumos. A planilha Excel pode ser fraudada. Sem histórico, risco da perda de dados...” (CONTROLLER 1)	
	“Nós não temos uma prática de manualização, mas temos um repositório interno onde são disseminadas muitas correspondências técnicas e orientativas. A influência da controladoria é de documentar, faz a comunicação corporativa com as mudanças de processos. Com os sistemas de informação pelo acompanhamento de relatórios e reporta-se à diretoria. A modelagem de sistema vem da diretoria” (ADJUNTO 1)	
Empresa 2	“Não havia software, não havia processos bem definidos. A controladoria precisa bem enxergar estas informações. São ferramentas muito importantes e a controladoria está junto” (DIRETOR 2) “O BI nos atende muito bem. A controladoria apoia e certifica estes números. Ainda é uma lacuna, mas estamos avançando”	“Os sistemas de informação têm uma relação direta com o processo de gestão, pois são eles que dão o suporte informacional a todas as áreas da organização, contemplando as etapas do processo de gestão” (Beuren e Martins,
	“Não tenho grande participação junto aos sistemas da empresa. Pontuo melhorias e levo para o diretor financeiro. Ele leva adiante o que eu entendo que pode ser melhorado” (CONTROLLER 2)	

	“Ela (controladoria) não tem função direta na gestão da informação. Eu entendo que é indireta, quando sugere melhorias. Não dá para dizer com certeza porque é recente, mas a controladoria mexe com a informação, especialmente contábil e financeira” (ADJUNTO 2)	2001, p. 22)
Empresa	Evidências/ Sujeitos da Pesquisa	Teoria/ Autor
Empresa 3	“Promove junto com a TI a geração de informações que agregue valor. O principal neste caso é o trabalho que a controladoria faz pela preparação dos relatórios de performance que são utilizados pelo diretor e pelos gerentes da empresa para as decisões, mostrando a realidade da empresa e dos investimentos efetuados versus o que foi orçado”. “Os relatórios têm bastante eficácia, agora por exemplo estamos implantando o CRM que é outro sistema que pode colaborar com os relatórios da controladoria” (DIRETOR 3)	“As atribuições da controladoria partem da gestão da informação estruturada até as fundamentações teóricas da contabilidade. Perpassam por sua essência multidisciplinar distintiva, pela visão sistêmica, que culmina no expressivo apoio da controladoria as decisões da organização” (Almeida, Parisi e Pereira, <i>In</i> Catelli, 2001, p. 344)
	“A controladoria apoia à gestão dos sistemas de informação porque conduz a melhoria do ERP e a parametrização para gerar as informações necessárias” “Gera as informações para análise do desempenho. Concede o suporte necessário para os sócios e para as áreas no que é pertinente à gestão dos seus resultados” (CONTROLLER 3)	“A controladoria se utiliza dos sistemas de informação assessorando aos gestores. Tais informações provêm dos demais sistemas de informação da organização, ERP’s e sistemas operacionais, e adquirem valor à gestão pela sistematização e tratamento prestado pela controladoria” (Perez <i>et al</i> , 1997, p. 31)
	“A controladoria é responsável por organizar a informação, mas não me parece que haja interferência dela no departamento de TI a ponto de modelar ou fazer a gestão. Ela acaba trabalhando, lapidando a informação a ser utilizada pela gestão” (ADJUNTO 3)	
Empresa 4	“O <i>controller</i> tem que ser especialista em ERP e em Excel avançado” “A controladoria por ter amplo conhecimento é gerenciado pelo <i>controller</i> . Com maestria ele extrai informações e com o Excel prepara para a utilização de todos. O envolvimento do <i>controller</i> nas questões afins permeia todo o tecido abaixo dele. Há uma análise com acuracidade que o <i>controller</i> faz e com transparência propaga na organização” (DIRETOR 4)	“O <i>controller</i> , pessoa responsável pelo órgão denominado de controladoria, precisa conhecer de forma sistemática e global toda a organização, assim como as diversas áreas de responsabilidade, uma vez que o sucesso global da organização depende do sucesso conjunto das áreas” (Guerreiro, Beuren e Boff, 2008, p. 162)
	“Temos o sistema ERP e dentro das normas que exigem o negócio, existem os processos mapeados que são também auditados. A área de TI está sob gestão da Controladoria. Temos vários sistemas que controlam a organização. Deles tiramos as informações e os relatórios gerenciais com vistas a acompanhar o desempenho, e sobre eles acontece o monitoramento e a gestão. O sistema tem que dar resultado” (CONTROLLER 4)	“Muitas vezes o <i>controller</i> também é o responsável pela gestão da tecnologia de informação da empresa. Novamente, insistimos que essa função tem características próprias e nada impede de ela ser gerida pelo <i>controller</i> dentro de

		empresas de menor porte e menos complexidade” (Padoveze, 2012, p. 40)
	“Antes da controladoria não havia informação financeira confiável. Ninguém disponibilizava, eram pequenas ilhas. Com o <i>controller</i> há uma grande participação dos gestores. Ele traz a informação, é persistente na divulgação e no reporte ao resultado” (ADJUNTO 4)	“A controladoria tem como missão suportar todo o processo de gestão empresarial por intermédio da informação” (Padoveze, 2012, p. 36)
Empresa	Evidências/ Sujeitos da Pesquisa	Teoria/ Autor
Empresa 5	“A controladoria participa junto à TI e ela participa essencialmente, com melhorias e há interação sim” (DIRETOR 5)	A controladoria através do sistema de informação atua de forma ampla subsidiando aos gestores e propiciando que se possa gerar informação estruturada e adequada ao modelo decisório e ao acompanhamento e controle dos resultados (Peleias, 2002)
	“A Controladoria com sua base de relatórios, supre os gestores das diversas áreas com informações úteis a seu trabalho. E para as reuniões de gestores da empresa entrega informações que facilitam a tomada de decisão”	
	“A Controladoria insere no sistema da empresa informações que são de grande relevância no processo de gestão da empresa, e quando necessário sugere alterações em sistemas para que facilite para seus usuários o acesso as informações geradas” (CONTROLLER 5)	
	“O papel relacionado à informação e aos sistemas de informação é executado pelo Gestor Administrativo/Financeiro, não exatamente pela controladoria” (ADJUNTO 5)	
Empresa 6	“Nas questões da gestão da informação ela participa em reuniões de não-conformidade do Sistema de Qualidade; participa nas reuniões de resultado; na elaboração e treinamento do modelo orçamentário; e no apoio na análise de resultados e nos indicadores operacionais de cada unidade de negócios. Na gestão de informação, atualmente, através do ERP dotado e de um conjunto de ferramentas de gestão elaboradas em Excel pela controladoria” (DIRETOR 6)	“O <i>controller</i> é o gestor do sistema de informações, mas os executivos de linha é que fazem uso delas. O <i>controller</i> não toma decisões, nem reforça decisões de outros executivos. Fornece serviços especializados aos outros gestores” (Anthony e Govindarajan, 2001, p.156)
	“Hoje a elaboração do book gerencial com o sistema de informações que a gente tem e onde reunimos todas informações do mês (financeiros e não financeiros), indicadores internos, a controladoria é quem consolida e avalia, faz uma prévia do resultado com um parecer da controladoria. Há um monitoramento do resultado que é realizado pela controladoria e se reporta ao superintendente” (CONTROLLER 6)	
	“A gestão da informação e a integração com os gestores tem na controladoria o apoio na elaboração do orçamento anual; na revisão do orçamento anual; e na consolidação dos resultados mensais e anuais” (ADJUNTO 6)	

Fonte: Elaborado pelo Autor (2016)

Nesta categoria a empresa 1 demonstra que a participação da controladoria consistiu no apoio a modelagem de dados, nas contribuições ditadas pelas críticas que culminaram no desenvolvimento do novo aplicativo. O envolvimento da controladoria propiciou uma mudança no processo de trabalho, saindo de uma planilha Excel para um sistema de controle. Com foco na segurança e na acurácia das informações, o sistema de controles de contratos, outrora empregado com planilha Excel, evoluiu para um aplicativo moderno, que apoia a geração de relatórios para exercício das funções de controle, suprimindo a lacuna pela adoção de técnicas informatizadas para a realização das atividades da controladoria.

Relacionando as práticas adotadas pela controladoria na implementação de melhorias junto aos sistemas de informação, o cotejo com a teoria se dá pelo estudo de Lunkes e Schnorrenberger (2009, p. 98): “A controladoria auxilia na criação e definição dos parâmetros para gerar informações que orientem os gestores na tomada de decisões voltadas à melhora do resultado global da organização”.

Apesar da ausência do envolvimento com questões estratégicas, a controladoria foi decisiva na geração de informação e conhecimento, propagando a informação estruturada decorrente do trabalho realizado nas unidades de negócio da organização. Outro aspecto reside no serviço da controladoria ao documentar o conhecimento, retendo-o pela formalização, para posterior disseminação das práticas organizacionais pela confecção de manuais.

Para a direção da empresa 2 a controladoria conta com um sistema de *Business Intelligence*. Cabe à controladoria certificar, isto é, revisar as informações contidas. Não há um detalhamento maior, consta que a direção tem consciência de que a empresa não dispunha de um sistema de informações que bem atendesse suas necessidades, e presume-se que as ações tomadas no sentido de disponibilizar recursos de informação são de certo modo participadas pela controladoria, pois ela também necessita de tais recursos para bem executar suas funções. Trata-se de uma organização em processo de reestruturação, segundo a própria direção.

As considerações do diretor da empresa 2 também veiculam a relevância do sistema integrado de informações no chamado BI – *Business Intelligence*, ao validar as informações junto ao sistema, subentende-se o grau de relevância da informação estruturada, objeto do trabalho da controladoria. A teoria desenvolvida por Beuren e

Martins (2001, p. 22) apontam nesse sentido: “Os sistemas de informação têm uma relação direta com o processo de gestão, pois são eles que dão o suporte informacional a todas as áreas da organização, contemplando as etapas do processo de gestão”.

As melhorias propostas aos sistemas de informação pela controladoria obedecem a um rito interno. Por outro lado, não há um envolvimento maior das funções da controladoria quanto aos sistemas de informação e conhecimento, sua participação não é efetiva, e não se destaca pela influência direta na gestão da informação. As menções feitas pelo profissional adjunto reforçam esta concepção.

Ao analisar a empresa 3 a visão do diretor parece demonstrar que não há muito com que a controladoria tenha com que se ocupar, posto que o departamento de TI (Tecnologia da Informação) se encarrega de tudo. O *controller*, por outro lado, compreende que a sua atuação é mais abrangente. O profissional adjunto por sua vez, discorda. Para ele, a função da controladoria não é tão atuante quanto faz parecer o *controller*. Independente de eventual conflito entre as partes ficou patenteado que os sistemas de controle são substantivos, e dele emanam todas as informações que são matéria prima para o trabalho da controladoria. À luz destes apontamentos, convém resgatar a teoria proposta por Perez *et al* (1997, p. 31) que conceitua: “A controladoria se utiliza dos sistemas de informação assessorando aos gestores. Tais informações provêm dos demais sistemas de informações da organização, ERP’s e sistemas operacionais, e adquirem valor à gestão pela sistematização e tratamento prestado pela controladoria”.

Ao voltar-se para os estudos de Almeida, Parisi e Pereira (*In* Catelli, 2001, p. 344) fica caracterizada a função da controladoria de modo mais ampliado, tanto pelas evidências praticadas nesta empresa, como pela teoria. Não se concentra aos sistemas de informação, vai além, trata do ordenamento da informação, independente do meio empregado, mas distinguida pela visão sistêmica, habilidade intrínseca do *controller*. “As atribuições da controladoria partem da gestão da informação estruturada, até as fundamentações teóricas da contabilidade. Perpassa por sua essência multidisciplinar distintiva, pela visão sistêmica, que culmina no expressivo apoio da controladoria as decisões da organização”.

De acordo com o *controller* da empresa 4, a controladoria apoia à gestão dos sistemas de informação. Acredita-se que inclusive por este motivo, contribuições

exponenciais no sistema de informação, que vão desde a crítica ao funcionamento do sistema ERP como a parametrização do mesmo, sejam um diferencial nesta categoria. Fica evidente a habilidade do *controller* em gerir o conhecimento e a informação estruturada na organização. Corrobora esta percepção as declarações do diretor. Pela clareza das suas palavras fica inequívoco o diferencial personificado na habilidade do *controller*, inclusive por isso, confia-se a controladoria um espectro ampliado de funções que vão da contabilidade e da gestão financeira, até a qualidade, perpassando pela gestão de tecnologia da informação. Se para a direção há esta confiabilidade de que a controladoria de fato é capacitada para este conjunto de missões, por outro lado o *controller* ratifica esta compreensão pelo senso pragmático concentrado na busca pelo resultado.

Os posicionamentos dos entrevistados na empresa 4 remetem ao cotejo com a teoria de Guerreiro, Beuren e Boff (2008, p. 162). O conhecimento e a habilidade aliados e voltados ao sucesso global se constituem no mote da sua abordagem: “O *controller*, pessoa responsável pelo órgão denominado de controladoria, precisa conhecer de forma sistemática e global toda a organização, assim como as diversas áreas de responsabilidade, uma vez que o sucesso global da organização depende do sucesso conjunto das áreas”. A acurácia e a confiança com que a controladoria trata das informações da organização não são um tema controverso, ao contrário, estão plasmados na afirmativa do *controller*.

O alinhamento das funções da controladoria praticados na empresa 4 encontra amparo na afirmativa de Padoveze (2012, p. 40): “Muitas vezes o *controller* também é o responsável pela gestão da tecnologia de informação da empresa. Novamente, insistimos que essa função tem características próprias e nada impede de ela ser gerida pelo *controller* dentro de empresas de menor porte e menos complexidade”. O profissional adjunto nas suas considerações outorga as demais declarações dos sujeitos da pesquisa, inclusive estabelecendo um parâmetro antes e depois da controladoria. A luz do postulado de Padoveze (2012, p. 36) sob a relação entre a função da controladoria e a gestão da informação, o autor afirma: “A controladoria tem como missão suportar todo o processo de gestão empresarial por intermédio da informação”. Tal abordagem pode ser percebida pela convergência com as práticas evidenciadas pela controladoria na empresa 4.

Quanto à empresa 5 a atuação da controladoria junto aos sistemas de informação restringe-se a sugestões de melhoria para aproveitamento da própria controladoria, dos demais departamentos, gestores e da direção. Ações mais contundentes são tomadas pelo gerente administrativo – financeiro, conforme declaração do profissional adjunto. A direção da empresa entende que a controladoria participa da gestão da informação, não dimensiona, mas assegura participação. A controladoria por sua vez demonstra atuar muito mais como meio para o apoio e propagação da informação útil à gestão, do que como fim. Tanto na inferência sobre a geração do múnus do conhecimento organizacional, como no aproveitamento dela.

Partindo das premissas dos respondentes das entrevistas na empresa 5, fica caracterizado o espaço da controladoria, como fomentadora e disseminadora da informação. Estas premissas confrontadas com a teoria proposta por Peleias (2002) revelam um encaixe desta teoria com as evidências empíricas: A controladoria através do sistema de informação atua de forma ampla subsidiando aos gestores e propiciando que se possa gerar informação estruturada e adequada ao modelo decisório e ao acompanhamento e controle dos resultados.

A informação e os sistemas de informação na empresa 6 seguem um andamento assemelhado à empresa 5. Contudo, incide um acréscimo pela geração de indicadores internos, pelo monitoramento dos resultados que provém originalmente da operação de sua competência. Muito mais voltada à conciliação e certificação da informação, do que da gestão dos sistemas e do entendimento da integração da informação.

Na empresa 6 as funções da controladoria quanto ao sistema de informação atrelam-se ao sistema de qualidade. Esta constatação tem origem no parecer do diretor. Ainda que não de modo genérico como proponha Anthony e Govindarajan (2001), muito menos no âmbito da gestão da tecnologia da informação, mas sim, voltado para as questões de unificação das informações que interessam (conforme o *controller*: *'reunimos todas informações do mês - financeiros e não financeiros, indicadores internos'*) coadunam-se as declarações dos sujeitos da entrevista com o proposto pelos autores: "O *controller* é o gestor do sistema de informações, mas os executivos de linha é que fazem uso delas. O *controller* não toma decisões, nem

reforça decisões de outros executivos. Fornece serviços especializados aos outros gestores” (Anthony e Govindarajan, 2001, p.156).

Conclui-se que apesar da gestão do sistema de informações não ser ofício da controladoria, cabe sim a ela a análise e a apuração dos controles que estão sob sua responsabilidade e os principais favorecidos são os executivos de linha, conforme mencionado pelos autores.

4.1.5 A Controladoria e o Planejamento e Orçamento

No quadro 9 – Categoria Controladoria e o Planejamento e Orçamento, são avaliadas a participação da controladoria nas questões orçamentárias e estratégicas, seja nos planos estratégicos, táticos ou operacionais da organização:

Quadro 9 – Categoria: Controladoria e o Planejamento e Orçamento

Categoria: CONTROLADORIA E O PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO		
Empresas	Evidências/ Sujeitos da Pesquisa	Teoria/ Autor
Empresa 1	<p>“Não há muita participação no planejamento estratégico da organização. Mas nosso último (planejamento estratégico) foi em 2014. O planejamento agora é mais simplificado voltado a metas”</p> <p>“Não temos uma peça orçamentária. As iniciativas de orçamentação não são de responsabilidade da controladoria, mas sim do departamento financeiro. A controladoria pode ser convocada para apoiar, mas a inteligência do orçamento não é de sua incumbência” (DIRETOR 1)</p>	<p>A controladoria deve preocupar-se em municiar os gestores em todas as informações necessárias para a tomada de decisões em relação ao planejamento e controle” (Schmidt, 2002)</p>
	<p>“Minha atividade não é estratégica. Eu viajo muito para as unidades de negócio. Hoje menos. Eu enquanto <i>controller</i> não atuo no orçamento da organização” (CONTROLLER 1)</p>	
	<p>“Existe participação nos planejamentos da organização. Mas não existe delimitação do papel da controladoria. O <i>controller</i> goza de respeito e confiança da diretoria. Mas não tem poder de atuar no planejamento. Eu acho que ela trabalha operacionalizando e apoiando e controlando os desvios e que fica fora da padronização” (ADJUNTO 1)</p>	
Empresa 2	<p>“A integração entre os departamentos se dá pelo orçamento. Com esses levantamentos e controles as áreas e os seus processos precisam se integrar para saber o que cada um deve gastar por mês. O objetivo é enxergar pelo DRE projetado o que cada empreendimento representa”</p> <p>“Quanto ao planejamento a controladoria não atua, apenas apoia no acompanhamento e quando é pedido pelos diretores e conselho. Este assunto fica com a direção. Apoia com informações meramente” (DIRETOR 2)</p>	<p>“... à controladoria cabe a criação de modelos de decisão, mensuração e informação ligados à determinação das estruturas de ativos e passivos das unidades de negócio da empresa, bem como para as decisões posteriores de adaptação das estruturas determinadas” (Padoveze, 2004, p. 135)</p>
	<p>“A controladoria é estratégica porque o nível de informação que é trabalhado por nós aqui ajuda na decisão do diretor e do conselho. Mas no planejamento não atuo muito. As ferramentas de projeção são utilizadas pela direção para realizar ou não seus projetos. O orçamento é acompanhado pela controladoria. Procuramos analisar os departamentos, centros de custo, aqui queremos deixar as informações transparentes para melhor entendê-las e gerar melhor desempenho” (CONTROLLER 2)</p>	
	<p>“O planejamento e o orçamento são assuntos das diretorias. A controladoria leva a informação quando é solicitada. No orçamento a controladoria trabalha na organização e precisa do apoio dos departamentos</p>	

	para organizar este trabalho” (ADJUNTO 2)	
Empresas	Evidências/ Sujeitos da Pesquisa	Teoria/ Autor
Empresa 3	<p>“A controladoria participa ativamente. É um trabalho de responsabilidade da controladoria. Mobiliza e planeja, procura fixar as despesas, e no preparo de relatórios, mas a tomada de decisões cabe ao sócio majoritário da empresa. A controladoria auxilia no preparo do <i>budget</i> da empresa e envia para aprovação do diretor. A controladoria participa do planejamento, especialmente na revisão do planejamento estratégico” (DIRETOR 3)</p> <p>“Há participação da controladoria nas 3 esferas, mas com ênfase no estratégico. Ela elabora os relatórios gerenciais e acompanha os resultados junto aos departamentos. Ela atua na definição das metas de resultado”. “O papel da controladoria quanto ao orçamento organizacional é total. Ela elabora (o orçamento) e envia ao diretor. O orçamento é organizado a partir do planejamento estratégico definido pela organização” (CONTROLLER 3)</p> <p>“A controladoria promove o orçamento. No caso do planejamento, é formatado pela direção geral. Há participação de todos os diretores, inclusive da controladoria. Mas ela atua mais no orçamento do que no acompanhamento do planejamento” (ADJUNTO 3)</p>	A controladoria como aquela que desempenha um importante papel na preparação de planos estratégicos e orçamentários (Anthony e Govindarajan, 2001)
Empresa 4	<p>“É total o envolvimento do <i>controller</i> nas questões estratégicas. Está tudo interligado, não estão soltas, hoje é uma coisa só, o <i>controller</i> estrategicamente integra questões de margem, de custos, decisões de marketing com análises de números, é um mesmo núcleo. O <i>controller</i> é parte da solução”</p> <p>“O orçamento da organização vem do <i>controller</i>. É construído por ele dialogando com cada uma das interfaces. O orçamento converge para ele (<i>controller</i>) e ele ‘amarra’ o orçamento”</p> <p>“Quanto ao nosso planejamento, a controladoria é acionada para dar forma ao planejamento. Não nos interessa que ela faça o monitoramento do que está sendo feito, isto cabe a cada gestor. Ai sim, entendo que a controladoria deve ser mais atuante, na cobrança ao gestor do que ele ficou de fazer” (DIRETOR 4)</p> <p>“Hoje é direto a participação da controladoria no planejamento estratégico, especialmente com o advento da qualidade. Tudo isto está consolidado e estamos focados no planejamento até 2020. Mas para isso é importante entender o ambiente interno, os <i>inputs</i> da empresa, e adaptar a realidade da empresa”</p> <p>“O orçamento começa em setembro ou outubro, parte do orçamento de vendas, com contribuição direta da controladoria, mas com participação de todos gestores. O orçamento base zero é empregado com a integração e o alinhamento com todos gestores. Fazemos fechamento mensal na relação orçado e realizado” (CONTROLLER 4)</p> <p>“A controladoria é organizadora do planejamento e do orçamento. O <i>controller</i> se envolve bastante na parte de planejamento estratégico e tático. É um papel transversal, dá a batida das reuniões estratégicas, acaba sendo um aglutinador. Aqui ele é guardião de algo muito importante”</p> <p>“O <i>controller</i> apresenta proposta de orçamento baseado no passado recente com previsões futuras, cenários de faturamento, traz uma proposta inicial, até que se consolide o orçamento. Promove o</p>	<p>“A controladoria começa com o entendimento de que todos os recursos que são mobilizados e utilizados pelas organizações têm um objetivo maior: produzir valor” (Martin, 2002, p. 13)</p> <p>“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 (Schmidt e Santos, 2006, p. 67)</p> <p>“O processo de controle que interessa a controladoria é aquele que possibilita avaliar se cada área está atingindo suas metas, dentro do que foi planejado, isto é, se está</p>

	acompanhamento em relatórios e reuniões. Caso necessário revê o orçamento. Portanto, atua no planejamento, acompanhamento e revisão do orçamento” (ADJUNTO 4)	sendo eficaz em relação aos planos orçamentários” (Mosimann e Fisch, 1999, p. 124)
Empresas	Evidências/ Sujeitos da Pesquisa	Teoria/ Autor
Empresa 5	<p>“A controladoria é basicamente gerar informações. Ela fornece informações para a direção e a necessidade do investimento, aquisição de insumos, nos municia com variáveis do mercado e cenários e da realidade da empresa. Nosso planejamento começa pelo conselho administrativo da empresa e é processado pela direção da empresa, posteriormente pelos líderes e aí se insere a controladoria que sugere, opina, traz contribuições para nós”</p> <p>“O orçamento é de total incumbência da controladoria. Ela busca e traz todas as informações para tomarmos as decisões. A controladoria aqui na empresa é agregada pela importância da informação mais correta, mais refinada e pesquisada. Sempre olhávamos pelo retrovisor, com a controladoria passamos a ter uma visão, um olhar para frente, para o futuro, uma visão com ferramentas que a controladoria nos trouxe” (DIRETOR 5)</p>	<p>“...em estreito relacionamento com o administrador financeiro da organização, a controladoria atua na gestão dos recursos financeiros, na sua obtenção junto aos canais tradicionais e mesmo na aplicação de recursos ociosos, mediante análise dos rendimentos e riscos envolvidos nas operações, de forma sistemática e permanente” (Morante e Jorge, 2008, p. 3)</p>
	<p>“Além de ser responsável pelo desenvolvimento do orçamento com base histórica, também há participação da controladoria em todos os planos: Operacional: executa os controles necessários e demandados pela empresa; Tático: realiza estudos e cálculos que são base para a mudança de rumo de acordo com que está se realizando em termos econômicos e financeiros; Estratégico: realiza estudos e cálculos projetando o futuro econômico e financeiro da empresa” (CONTROLLER 5)</p>	
	<p>“Sim, no que tange a geração de orçamentos e análise de investimentos (a controladoria atua nas questões estratégicas). A controladoria é organizadora e apoiadora do orçamento. Ela o elabora e o acompanha” (ADJUNTO 5)</p>	
Empresa 6	<p>“Nos planos estratégicos, táticos ou operacionais ela participa como apoiadora. O papel da controladoria no orçamento é de elaboração e disseminação” (DIRETOR 6)</p>	<p>“A função de integração da controladoria através da composição do orçamento. Consideram que isto se dá de modo progressivo perpassando primeiro pelo plano financeiro e posteriormente ao plano orçamentário” (Anderson e Schmidt, 1961, p. 92)</p>
	<p>“Há 100% de envolvimento da controladoria nas questões estratégicas. Todos os trabalhos tanto de análise de viabilidade de um novo investimento ou a compra de uma carteira de clientes, até o planejamento efetivo, sempre passa pela controladoria para fazer uma análise, a qual indica a diretoria como trabalhar”</p>	
	<p>“Quem conduz o orçamento é a controladoria, tanto cronograma como elaboração. Os departamentos desenvolvem suas projeções apoiadas pela controladoria. Essas informações são consolidadas. É feita a projeção de fluxo de caixa e são realizadas reuniões junto ao conselho para alinhar com as expectativas do conselho” (CONTROLLER 6)</p>	
	<p>“A controladoria participa nas questões estratégicas, pela elaboração do orçamento anual e revisão do mesmo durante o ano. O papel da controladoria é subsidiar os gerentes de informações necessárias para a elaboração do orçamento” (ADJUNTO 6)</p>	

Fonte: Elaborado pelo Autor (2016)

A empresa 1 revela que com um *'planejamento mais simplificado voltado a metas'* (entrevista do diretor), a controladoria não participa efetivamente em âmbito estratégico nesta organização. Ficam ao encargo da diretoria as iniciativas de planejamento, bem como de orçamento.

Portanto, não perfaz uma atuação estratégica, mas uma atividade de assessoria à diretoria financeira. O que de certo modo vai ao encontro da visão de Schmidt e Santos (2006, p. 67) para quem: “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”. Isto é, não cabe a ela (controladoria) fomentar ou elaborar o planejamento e o controle orçamentário, mas sim acompanhar o planejamento e avaliar a performance.

Fica caracterizado pelo mencionado nas entrevistas, que a controladoria não participa da gestão estratégica, nem do plano orçamentário. Ela contribui com o substrato proveniente do controle exercido pelas suas atividades operacionais. Para o profissional adjunto, a controladoria não tem participação no planejamento e não cita contribuições ao orçamento.

Na empresa 2 a controladoria é responsável pelo orçamento, mas não é responsável pelo planejamento, somente apoia com informações. É pelo orçamento que a controladoria integra os departamentos. O interesse dos departamentos pela obtenção dos recursos que lhes serão delegados envolve a todos e a controladoria controla e promove a integração. Acrescente-se a isso o emprego do DRE projetado para acompanhar os controles financeiros e a representatividade dos empreendimentos.

Como um órgão muito mais voltado para o apoio, pelo seu olhar técnico, do que para o envolvimento direto com o planejamento, as práticas da controladoria vão ao encontro da percepção de Padoveze (2004, p. 135) “... à controladoria cabe a criação de modelos de decisão, mensuração e informação ligados à determinação das estruturas de ativos e passivos das unidades de negócio da empresa, bem como para as decisões posteriores de adaptação das estruturas determinadas”. O profissional adjunto reitera este papel de assessoria do planejamento organizacional.

Na empresa 3 é de incumbência da controladoria o orçamento. A liderança no processo compete ao diretor executivo, a organização de modo geral e os

desdobramentos junto aos demais gestores são tratados pela controladoria e pelos gestores. Quanto ao planejamento nesta empresa a participação da controladoria acontece no plano operacional, tático e estratégico.

Num comparativo com o explanado pelo diretor, *controller* e adjunto da empresa 3, pode-se traçar uma associação resgatando a teoria de Anthony e Govindarajan (2001) que atribuem à controladoria como aquela que desempenha um importante papel na preparação de planos estratégicos e orçamentários. Suas incumbências alcançam na organização os patamares estratégicos e orçamentários.

No radar da empresa 4 o planejamento avança até 2020 com a contribuição da controladoria que engloba no rol de suas funções também o orçamento. O orçamento compete à controladoria, o rito adotado, o modelo orçamentário, do início ao fim do processo é de responsabilidade da controladoria. Contudo, é relativamente controverso o modelo de orçamento empregado. O profissional adjunto compreende que o modelo orçamentário não é base Zero, mas sim base Histórica.

Na empresa 4 ocorrem reuniões periódicas do conselho e dos diretores com o intuito de averiguar o andamento dos planos organizacionais e orçamentários. Estas reuniões objetivam apurar os resultados, e com este objetivo o orçamento como decorrência da análise do planejado, *versus* apurado, revela o resultado obtido. O diretor enfatiza a influência do *controller* neste processo.

Na geração de valor, isto é, na geração de resultados palpáveis, o instrumento orçamentário pode maximizar ou não sua realização. Esta construção do orçamento requer um envolvimento de todos os gestores. Liderados pela controladoria a peça orçamentária é objeto de concentração dos gestores pelos recursos mobilizados. A rigor, fica alinhada a atuação da controladoria na empresa 4 com a teoria de Martin (2002, p.13): “A Controladoria começa com o entendimento de que todos os recursos que são mobilizados e utilizados pelas organizações têm um objetivo maior: produzir valor”.

No quesito planejamento, a controladoria tem suas funções caracterizadas pelo início do processo. Sua contribuição é inegável pela atuação enquanto gestora das áreas que lhe competem, e pela atuação como pivô do monitoramento dos indicadores apresentados pelos demais gestores.

Estas abordagens convergem com o estudo de Mosimann e Fisch (1999, p.124): “O processo de controle que interessa a controladoria é aquele que

possibilita avaliar se cada área está atingindo suas metas, dentro do que foi planejado, isto é, se está sendo eficaz em relação aos planos orçamentários”.

As práticas aqui elencadas podem ser relacionadas a Schmidt e Santos (2006) que preceituam que o papel da controladoria na elaboração do planejamento está direcionado inicialmente para a sistematização do processo de elaboração do plano, ou seja, é seu encargo fazer com que o plano seja criado.

Villas Boas (2000, p. 61) ao conceituar a controladoria seleciona as funções exercidas pelo *controller* na empresa 4:

“Um órgão da empresa que possui uma estrutura funcional formada por conceitos e técnicas derivadas da Contabilidade, Economia e Administração para desenvolver as atividades contábeis, fiscais e administrativas e/ou funções relacionadas com o Planejamento Estratégico, Tático e Operacional, o Orçamento Empresarial e o Sistema de Custos para avaliação e controle das operações e dos produtos, objetivando a geração de informações úteis e necessárias aos gestores para as tomadas de decisão na busca da eficácia empresarial”.

Analisando as respostas dos sujeitos da pesquisa na empresa 5, há apontamentos que indicam que todo o arcabouço de informações de que o planejamento necessita nesta organização, são amparados pela atuação da controladoria junto aos canais competentes. Aqui o planejamento é iniciado pelo conselho administrativo, gerado pela direção e participado pela controladoria e demais lideranças.

Ao analisar a posição da controladoria vinculada ao gestor financeiro, e sua responsabilidade quando acionada pelo conselho para relatar a viabilidade de investimentos futuros, Morante e Jorge (2008) propõe um arrazoado que contemplam de modo generalizado as funções da controladoria na empresa 5: “...em estreito relacionamento com o administrador financeiro da organização, a controladoria atua na gestão dos recursos financeiros, na sua obtenção junto aos canais tradicionais e mesmo na aplicação de recursos ociosos, mediante análise dos rendimentos e riscos envolvidos nas operações, de forma sistemática e permanente”.

Possivelmente uma das maiores contribuições da controladoria nesta organização está registrada nas palavras do diretor, que atribui um repensar sobre o presente e o futuro da organização. Ela demonstra a mudança sobre a ótica de

gerenciar a organização. Uma ótica modificada pela controladoria e da oxigenação por ela proporcionada, o que estimulou uma reflexão tão enfática, pelas mudanças que prosperaram, como a supracitada acima pelo diretor.

O orçamento de base Histórica é de responsabilidade da controladoria: Além de ser responsável pelo desenvolvimento do orçamento com base histórica, também há participação da controladoria em todos os planos. Coadunam-se as declarações dos demais sujeitos da pesquisa com as declarações do profissional adjunto, apontado para uma associação.

Com relação à empresa 6 não se restringe ao diretor o entendimento da função da controladoria como aquela responsável pelo orçamento e apoiadora do planejamento. Há evidências robustas da presença da controladoria nos planos estratégicos e orçamentários da empresa 6, também por parte do *controller*. O profissional adjunto compreende que à controladoria cabe apoiar os elementos estratégicos pela via da informação qualificada.

Desde a análise de viabilidade de um novo investimento ou a compra de uma nova carteira de clientes, até o planejamento efetivo, todos passam pela controladoria e se complementam no orçamento que também por ela é conduzido. Pelas lentes do *controller* há como que um receituário do processo orçamentário desta organização.

Pelo raio de amplitude do envolvimento dos demais gestores e pelo foco no conteúdo financeiro, os autores Anderson e Schmidt (1961) ao preceituarem a função de integração da controladoria através da composição do orçamento, consideram que isto se dá de modo progressivo perpassando primeiro pelo plano financeiro e posteriormente ao plano orçamentário. Assim, pode-se depreender certa afinidade da função da controladoria constatada nesta empresa com a teoria dos autores acima referenciados.

O *controller* é conciso ao declinar sobre seu envolvimento integral com o espectro estratégico. O profissional adjunto relata uma participação da controladoria no plano estratégico e reafirma que este papel consiste no subsídio aos gerentes com informações estruturadas, especialmente para a concretização do orçamento.

4.1.6 Síntese Analítica das Entrevistas sobre as Funções da Controladoria

O caráter heterogêneo da amostra da controladoria está evidenciado na seleção das empresas participantes das entrevistas semiestruturadas. São empresas de ramos distintos: projetos e construções, entretenimento e lazer, distribuição de materiais, indústria eletroeletrônica, transportes e ramo imobiliário. Nestas organizações, pelo apurado a partir das respostas dos sujeitos da pesquisa, identificam-se aspectos comuns e distintos das funções da controladoria:

Quadro 10 – Quadro Resumo das Entrevistas sobre Funções da Controladoria

Funções	Empresa 1	Empresa 2	Empresa 3	Empresa 4	Empresa 5	Empresa 6	% Participação
Posição Staff	X		X				33,33
Posição Linha		X			X		33,33
Posição Híbrida				X		X	33,33
Contabilidade		X	X	X	X	X	83,33
Gestão Econômica e Financeira				X		X	33,33
Gestão Riscos			X	X		X	50,00
Controles Internos	X		X	X	X	X	83,33
Governança Corporativa				X			16,67
Auditoria		X		X		X	50,00
Gestão Conhecimento		X	X	X		X	66,67
Sistemas Informação				X			16,67
Disseminação Informação	X	X	X	X	X	X	100
Planejamento			X	X		X	50,00
Orçamento		X	X	X	X	X	83,33

Fonte: Elaborado pelo Autor (2016)

O quadro anterior (Quadro Resumo das Entrevistas sobre as Funções da Controladoria) expõe esta panorâmica da diversidade entre as organizações. Diversidade esta, presente na disposição hierárquica da controladoria nestas empresas de médio porte. Por exemplo, 33,33%, isto é, 1/3 (um terço) das empresas foram identificadas pelas entrevistas em posição de linha. A outra terça parte em posição de staff e a parte final numa posição híbrida, isto é, linha e staff.

Apenas uma das empresas, a empresa 1, declara pelos seus respondentes que a controladoria não se ocupa com a função inerente a contabilidade, perfazendo 83,33% das empresas envolvidas com a controladoria atuante nas atividades da contabilidade, como gestora ou não. A gestão econômica e financeira por sua vez somente é assumida pela controladoria em 33,33% das empresas. Sendo que 33,33% das empresas, no caso, a empresa 4 e 6 declaram-se responsáveis por ambas, contabilidade e gestão econômica e financeira.

Funções voltadas a gestão de riscos englobam metade das organizações pesquisadas. Enquanto que a maioria das empresas (empresas 1, 3, 4, 5, 6) atribui à controladoria a competência pelos controles internos. A controladoria somente atua no sistema de governança corporativa pela empresa 4, em todas as demais não há apontamentos de atividades da controladoria. Metade das empresas, empresas 2, 4 e 6, confirma que a controladoria em suas organizações é responsável pela auditoria, seja de caráter administrativo e institucional, seja de caráter econômico e financeiro.

Na categoria que trata da função da controladoria junto à Informação (empresas 2, 3, 4 e 6), 66,67% das organizações considera que a controladoria exerce de algum modo a gestão do conhecimento, organizando, analisando e empregando nas suas atribuições. Uma terça parte atribui o sistema de informações (somente a empresa 4) à controladoria. A absoluta totalidade, isto é 100% (cem por cento), das empresas revela que a controladoria dissemina as informações que dispõem.

Quanto ao planejamento 50% (cinquenta por cento) das empresas pesquisadas (empresas 3, 4 e 6) afirmam que a controladoria se envolve com o planejamento organizacional de algum modo. A controladoria desenvolve atividades de orçamento em 83,33% (oitenta e três, trinta e três por cento) nas empresas 2, 3, 4, 5 e 6. Estas constatações partem da percepção de Borinelli (2006, p. 99). O autor

avalia que há como que um núcleo de funções inerentes à controladoria que tendem a não variar, ainda que pesem variações de porte ou de ramo de negócio: “mesmo que as empresas se diferenciem em porte ou setor de atividade, certo conjunto de atividades sempre estará presente. Isso implica que as funções de Controladoria podem, então, sofrer variações na forma como são desenvolvidas e distribuídas, mas não no rol de funções a se desenvolver”.

4.2 QUESTIONÁRIO ESCALA LIKERT

O instrumento aplicado apresentou 4 (quatro) alternativas de resposta: 1 – Discordo totalmente, 2 – Discordo, 3 – Concordo, 4 – Concordo totalmente. A decisão por 4 (quatro) níveis de resposta para a escala se justifica para que não haja neutralidade por parte do sujeito da pesquisa, dado que as proposições exigem um posicionamento concordando ou discordando, em maior ou menor intensidades. O questionário completo pode ser consultado no Apêndice B – Questionário Escala Likert. As 30 (trinta) proposições estão distribuídas em 5 (cinco) categorias e foram elaboradas de modo a resguardar um ordenamento que viabilizasse a análise das categorias e estabelecesse relação das proposições entre si.

As análises do questionário em escala Likert contam com a média simples das respostas dos sujeitos da pesquisa por empresa. Tais médias são apresentadas em gráfico tipo radar, por categoria, o que permite analisar o posicionamento dos sujeitos de modo enquadrado dentro de uma mesma empresa e mesma categoria.

4.2.1 A Posição Hierárquica da Controladoria

O grupo de proposições presentes no quadro 11 a seguir, integra a categoria posição hierárquica, e tem por objetivo verificar o apoio da controladoria ao processo decisório e questões inerentes à hierarquia, à eficiência da controladoria na posição e a integração entre os demais departamentos:

Quadro 11 – Escala LIKERT Categoria: Posição Hierárquica da Controladoria

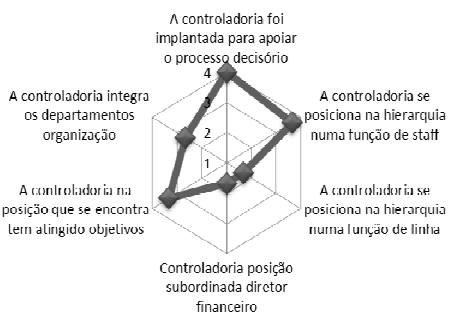
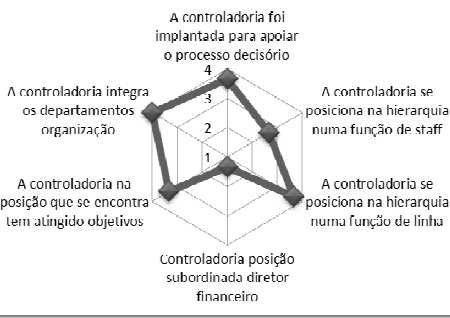
Categoria	Proposições
Posição Hierárquica	A controladoria foi implantada para apoiar o processo decisório
	A controladoria se posiciona na hierarquia numa função de staff (atua como órgão de auxílio ou apoio)
	A controladoria se posiciona na hierarquia numa função de linha (atua efetivamente na operação)
	A controladoria está numa posição intermediária atrelada e com subordinação ao diretor de finanças e contabilidade
	A controladoria posição hierárquica que se encontra tem atingido seus objetivos
	A controladoria atua na integração entre os departamentos da organização

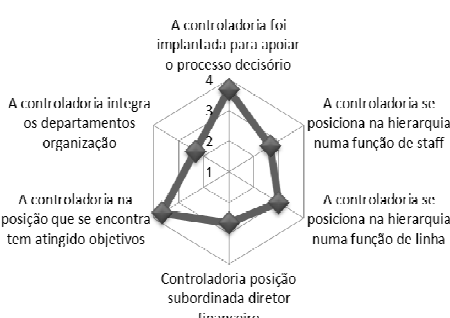
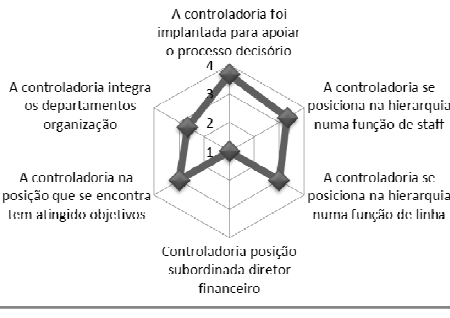
Fonte: Elaborado pelo Autor (2016)

O quadro 12 – Análise do Questionário Likert sobre a Posição Hierárquica da Controladoria apresenta o gráfico na forma de radar e ao lado, a análise a partir da média das respostas dos sujeitos da pesquisa:

Quadro 12 – Análise do Questionário Likert sobre a Posição Hierárquica da Controladoria

RADAR RESPOSTAS LIKERT	ANÁLISE QUESTIONÁRIO ESCALA LIKERT
<p>EMPRESA 1 - MÉDIA RESPOSTAS LIKERT</p> <p>A controladoria foi implantada para apoiar o processo decisório (4)</p> <p>A controladoria se posiciona na hierarquia numa função de staff (2)</p> <p>A controladoria se posiciona na hierarquia numa função de linha (1)</p> <p>Controladoria posição subordinada diretor financeiro (1)</p> <p>A controladoria integra os departamentos organização (2)</p> <p>A controladoria na posição que se encontra tem atingido objetivos (2)</p>	<p>As médias das respostas revelam que algumas das proposições são discordantes, isto é, diretor, <i>controller</i> e o profissional adjunto ao responderem o questionário, não se conformam em algumas assertivas do posicionamento da controladoria. Este é caso da função de linha e, também, do atingimento da controladoria quanto aos resultados esperados na posição em que se encontra.</p> <p>As demais proposições da empresa 1 indicam concordância pelos respondentes, caracterizando a controladoria numa posição de staff, em certa medida ela foi implantada para apoiar o processo decisório. Subordina-se ao diretor administrativo e financeiro e integra os demais departamentos pela função que exerce nos controles internos da organização, especialmente pelo relatado nas entrevistas semiestruturadas que, de modo mais proeminente do que o questionário, dada a riqueza de detalhes, dão conta dos controles dos contratos e do monitoramento das relações com fornecedores e demais <i>stakeholders</i>.</p>
<p>EMPRESA 2 - MÉDIA RESPOSTAS LIKERT</p> <p>A controladoria foi implantada para apoiar o processo decisório (4)</p> <p>A controladoria se posiciona na hierarquia numa função de staff (3)</p> <p>A controladoria se posiciona na hierarquia numa função de linha (1)</p> <p>Controladoria posição subordinada diretor financeiro (1)</p> <p>A controladoria integra os departamentos organização (2)</p> <p>A controladoria na posição que se encontra tem atingido objetivos (2)</p>	<p>A controladoria apoia o processo decisório, se posiciona numa função de staff devido à assessoria prestada à direção e ao conselho, e também de linha, pela sua responsabilidade sobre as operações contábeis. Neste caso não se considerará a controladoria na empresa 2 numa posição híbrida, pois esta decorre de sua atividade de linha. Para caracterizar este hibridismo faz-se necessário uma atuação efetiva, tanto de staff, como de linha. Aqui se trata de uma subfunção de staff que provém do exercício ordinário da atuação de linha da controladoria e não um reporte ordinário, ao contrário, um reporte extraordinário ao conselho. Existe um apoio inquestionável da controladoria junto aos mais altos escalões, contudo, como se pode averiguar no próprio gráfico, a média das respostas convergem para um entendimento mais pleno da sua posição enquanto uma função de linha, do que a função de staff.</p> <p>Há o entendimento comum de que nesta posição a controladoria tem atingido seus objetivos, bem como está subordinada a gestão do diretor financeiro. Dentre as funções da controladoria, a especificidade da</p>

	<p>integração dos departamentos da organização não está contemplada. Pode-se depreender que dentre as habilidades e atividades do <i>controller</i>, a capacidade de atuar como integrador não é contemplada.</p>
<p>RADAR RESPOSTAS LIKERT</p>	<p>ANÁLISE QUESTIONÁRIO ESCALA LIKERT</p>
<p>EMPRESA 3 - MÉDIA RESPOSTAS LIKERT</p>  <p>A controladoria foi implantada para apoiar o processo decisório</p> <p>A controladoria se posiciona na hierarquia numa função de staff</p> <p>A controladoria se posiciona na hierarquia numa função de linha</p> <p>Controladoria posição subordinada diretor financeiro</p> <p>A controladoria integra os departamentos organização</p> <p>A controladoria na posição que se encontra tem atingido objetivos</p>	<p>Na empresa 3 os respondentes declaram concordância plena no que se refere a implantação da controladoria para apoiar o processo decisório. Isto está alinhado com a teoria proposta por Figueiredo e Caggiano (2008), para quem o <i>Controller</i> tem como tarefa manter o executivo principal da companhia informado sobre os rumos que ela deve tomar, aonde pode ir e quais os caminhos que devem ser seguidos. Há, também, concordância plena no tópico referente à atuação da controladoria numa função de staff. A controladoria nesta organização ocupa uma posição mais estratégica. Sua função está voltada aos controles, os quais incidem sobre as operações com foco no monitoramento dos resultados. A concordância é quase plena quando há integração entre os departamentos e no entendimento de que nesta posição a controladoria atinge os objetivos esperados. Mas quando se trata de identificar a controladoria numa posição de linha e posicionamento intermediário subordinado ao diretor financeiro, os respondentes do questionário discordam. De modo geral estas respostas convergem com a entrevista.</p>
<p>EMPRESA 4 - MÉDIA RESPOSTAS LIKERT</p>  <p>A controladoria foi implantada para apoiar o processo decisório</p> <p>A controladoria se posiciona na hierarquia numa função de staff</p> <p>A controladoria se posiciona na hierarquia numa função de linha</p> <p>Controladoria posição subordinada diretor financeiro</p> <p>A controladoria integra os departamentos organização</p> <p>A controladoria na posição que se encontra tem atingido objetivos</p>	<p>A empresa 4 apresenta uma média de respostas que convalidam a concordância integral das assertivas apresentadas, quando se trata de apontar para controladoria como aquela apoiadora no processo decisório. Ao posicionar-se na hierarquia como uma função de linha e de staff, e ao atuar como integradora entre os departamentos da organização, tal como revela o gráfico. Ao abordar a função da controladoria há discordância plena no exercício de uma função intermediária com subordinação à direção financeira, o que espelha em absoluto a realidade presente nas entrevistas, posto que à controladoria compete também esta gestão. Assim, trata-se de uma posição híbrida. A posição hierárquica da controladoria na empresa 4 é elucidada pela análise de Lunkes e Schnorrenberger (2009) que também ao final advertem quanto à independência que decorre da controladoria ao atrelar-se eventualmente à política empresarial: “A controladoria é investida de autoridade. Ocupa posição na alta administração e dispõe de prerrogativas diretas de decisão e comando. De um lado, por ser coordenadora</p>

	do alinhamento estratégico, pode influenciar as decisões, por outro, por estar envolvida diretamente na política empresarial, pode perder sua independência em relação à diretoria geral”
RADAR RESPOSTAS LIKERT	ANÁLISE QUESTIONÁRIO ESCALA LIKERT
<p>EMPRESA 5 - MÉDIA RESPOSTAS LIKERT</p>  <p>A controladoria foi implantada para apoiar o processo decisório</p> <p>A controladoria se posiciona na hierarquia numa função de staff</p> <p>A controladoria integra os departamentos organização</p> <p>A controladoria na posição que se encontra tem atingido objetivos</p> <p>Controladoria posição subordinada diretor financeiro</p>	<p>De modo geral na empresa 5 a concordância é plena entre os respondentes, pelo apoio da controladoria ao processo decisório e pelo atingimento dos objetivos na posição em que ela se encontra. É parcial a concordância dada a ocupação da controladoria numa posição de linha, pela sua responsabilidade junto à contabilidade e a área fiscal, e numa posição de staff, por ser demandada para questões de investimento e informações qualificadas nas análises de viabilidade.</p> <p>A média das respostas aponta para discordância entre os sujeitos da pesquisa quando se atribui a competência de integração dos departamentos no cômputo das atividades da controladoria.</p> <p>Considerando a associação entre as respostas do questionário e das entrevistas pode-se afirmar que há confirmação entre o exposto aqui e na entrevista. A média 4 dos respondentes exprime a importância da controladoria pelo apoio prestado no processo decisório.</p>
<p>EMPRESA 6 - MÉDIA RESPOSTAS LIKERT</p>  <p>A controladoria foi implantada para apoiar o processo decisório</p> <p>A controladoria se posiciona na hierarquia numa função de staff</p> <p>A controladoria integra os departamentos organização</p> <p>A controladoria na posição que se encontra tem atingido objetivos</p> <p>Controladoria posição subordinada diretor financeiro</p>	<p>Os sujeitos da amostra da empresa 6 revelam pela média de suas respostas, concordarem plenamente com a razão que motivou a implantação, voltada ao apoio do processo decisório desta organização, o qual descortina para tanto, um substancial e exigente conhecimento da empresa e do negócio, que é alcançado pelo monitoramento dos controles instaurados, para dentro e para fora da organização.</p> <p>Há concordância plena no que se refere ao propósito da implantação da controladoria. Há concordância quanto ao posicionamento de staff e linha, caracterizando este espaço híbrido de atuação.</p> <p>Como retratado nas respostas do questionário, a controladoria na empresa 6 não ocupa posição subordinada ao diretor financeiro, de fato, sua subordinação é a superintendência. Assim pela média das respostas observa-se concordância entre os resultados da entrevista e o resultados do questionário.</p>

Fonte: Elaborado pelo Autor (2016)

4.2.2 A Controladoria e a Contabilidade, e a Gestão Econômica e Financeira

O grupo de proposições presentes no quadro 13 trata da categoria contabilidade, gestão econômica e financeira, com o objetivo de ratificar os apontamentos da entrevista e as correlações que se estabelecem a partir das respostas do questionário em escala Likert, dentre elas a influência das decisões de financiamento e investimento, da fiscalização e da gestão econômica e financeira, do exercício das atividades na tesouraria e daquelas atividades também voltadas às questões fiscais e contábeis:

Quadro 13 – Escala LIKERT Categoria: Contabilidade, Gestão Econômica e Financeira

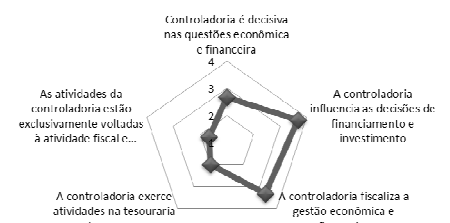
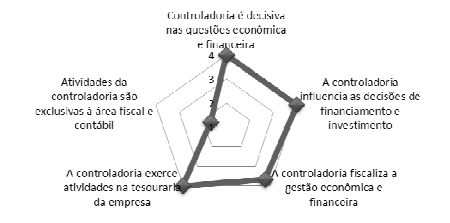
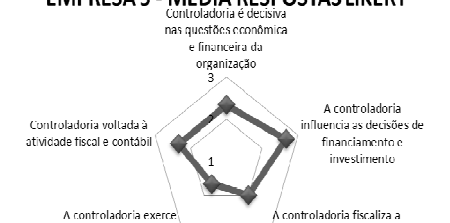
Categoria	Proposições
Contabilidade, Gestão Econômica e Financeira	A participação da Controladoria é decisiva nas questões econômica e financeira da organização
	A controladoria influencia as decisões de financiamento e investimento
	A controladoria fiscaliza a gestão econômica e financeira
	A controladoria exerce atividades na tesouraria da empresa
	As atividades da controladoria estão exclusivamente voltadas à atividade fiscal e contábil

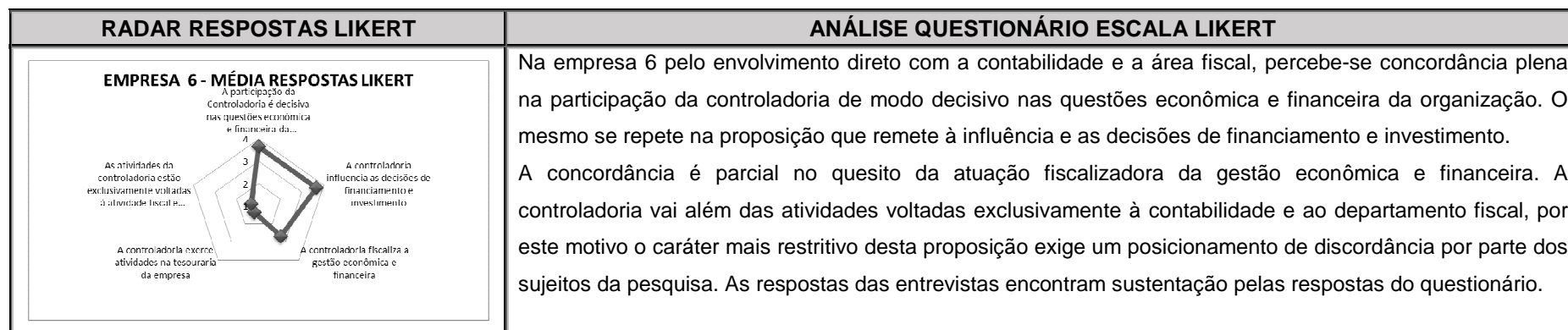
Fonte: Elaborado pelo Autor (2016)

O quadro 14 – Análise do Questionário Likert sobre a Controladoria e a Contabilidade, e a Gestão Econômica e Financeira apresenta os gráficos na forma de radar, em seguida a análise a partir da média das respostas dos sujeitos da pesquisa:

Quadro 14 – Análise do Questionário Likert sobre Controladoria, a Contabilidade, e Gestão Econômica e Financeira

RADAR RESPOSTAS LIKERT	ANÁLISE QUESTIONÁRIO ESCALA LIKERT
<p>EMPRESA 1 - MÉDIA RESPOSTAS LIKERT</p>	<p>Os sujeitos da pesquisa da empresa 1 indicam, através das suas respostas, média 2 ou abaixo deste patamar. Significa que as proposições não são concordantes, ou seja, ao responderem o questionário desta categoria que aborda a contabilidade e a gestão econômica e financeira da organização, fica demonstrado na sua totalidade não haver nenhum envolvimento direto da controladoria com tais postulados. Isto se conforma com o que fora encontrado nos apontamentos das entrevistas semiestruturadas.</p> <p>De fato, nesta organização a controladoria não exerce funções deste quilate, dentre suas atribuições não se estão contemplados serviços que impliquem na gestão econômica, tão pouco na contabilidade.</p>
<p>EMPRESA 2 - MÉDIA RESPOSTAS LIKERT</p>	<p>O gráfico apresenta no máximo média 2, o que significa discordância com a assertiva, por vezes discordância plena, exemplificada no exercício das funções da controladoria em atividades de tesouraria. A empresa 2 não se caracteriza pela atuação da controladoria nos aspectos financeiros e econômicos, mas há certa influência sobre os assuntos de financiamento e investimento conforme fica ilustrado no gráfico.</p> <p>Fica alinhado com os resultados da entrevista, muito embora o <i>controller</i> no exercício da função de contador e, portanto, responsável pelas ações inerentes a contabilidade, demonstram não ser significativas a ponto de influenciar a administração financeira. As respostas ainda indicam a discordância plena ou parcial quando se referem à gestão e fiscalização por parte do <i>controller</i>, o que também converge com a análise documental.</p>

RADAR RESPOSTAS LIKERT	ANÁLISE QUESTIONÁRIO ESCALA LIKERT
<p>EMPRESA 3 - MÉDIA RESPOSTAS LIKERT</p> 	<p>Segundo as respostas do questionário em escala Likert, representadas no gráfico ao lado, nesta empresa a controladoria não exerce atividades voltadas às áreas fiscal e contábil, nem tesouraria.</p> <p>Por outro lado, os sujeitos da pesquisa concordam plenamente na participação da controladoria de modo decisivo nas questões econômica e financeira da organização, assim como, a controladoria influencia as decisões de financiamento e investimento, e é atuante na fiscalização e na gestão econômica e financeira. Muito embora haja divergência no que se refere as atividades fiscais e contábeis (possivelmente pela afirmativa de exclusividade a estas atividades) de modo geral, as características apontadas pelo questionário estão de acordo com as respostas às entrevistas semiestruturadas.</p>
<p>EMPRESA 4 - MÉDIA RESPOSTAS LIKERT</p> 	<p>Com exceção da questão que remete as atividades exclusivamente voltadas as áreas fiscal e contábil (a qual apresenta discordância), todas as demais apresentam respostas que concordam totalmente.</p> <p>Nesta organização a controladoria abarca diversas funções presentes nas respostas dos sujeitos da pesquisa e apresentam concordância plena nas proposições de participação decisiva na gestão econômica e financeira da controladoria, bem como na influência sobre tais decisões, e extensiva inclusive em funções de tesouraria. A única discordância repousa nas tarefas da controladoria voltadas exclusivamente à área fiscal e contábil, o que de fato encontra guarida na realidade, pela amplitude de funções assumidas.</p>
<p>EMPRESA 5 - MÉDIA RESPOSTAS LIKERT</p> 	<p>Convém reforçar a subordinação à gerência administrativa e financeira, o que deve explicar a média das respostas que indicam uma ação influenciadora sobre decisões de financiamento e investimento, especialmente ao reportar-se as solicitações estratégicas do conselho. As demais assertivas do questionário em escala Likert, como podem ser visualizadas no gráfico denotam um caráter menos estratégico da controladoria. Novamente a questão da exclusividade (fiscal e contábil) tende a distorcer o resultado.</p> <p>As médias das respostas prenunciam para a ausência de atuação da controladoria sobre a gestão econômica e financeira, embora seja do trato da controladoria o oferecimento de informações que subsidiem aos gestores competentes. Isto em parte corrobora as evidências obtidas nas entrevistas.</p>



Fonte: Elaborado pelo Autor (2016)

4.2.3 A Controladoria e a Gestão de Riscos, os Controles Internos e a Governança Corporativa

O grupo de proposições presentes no quadro 15 abarca a categoria que trata de riscos, controles internos e governança corporativa. Suas proposições versam sobre aspectos que vão desde as funções da controladoria quanto ao fornecimento de insumos para apoiar aos decisores, passando pela avaliação de indicadores internos para o acompanhamento do risco, até o trabalho de auditoria e o emprego das informações para subsidiar a governança e o monitoramento e o controle sobre a gestão de riscos.

Quadro 15 – Escala LIKERT Categoria: Gestão de Riscos, Controles Internos e Governança Corporativa

Categoria	Proposições
Gestão de Riscos, Controles Internos e Governança Corporativa	A controladoria fornece insumos para análise dos riscos externos e conjunturais
	A controladoria é responsável pela gestão de riscos
	A controladoria avalia indicadores internos para o acompanhamento do risco do negócio
	Atividades de auditoria são realizadas pela controladoria
	Apoia as práticas de Governança pela via da redução da informação assimétrica dentro da organização
	A controladoria é fonte de informações para apoio ao processo de governança da empresa
	A controladoria fiscaliza e controla a gestão de riscos

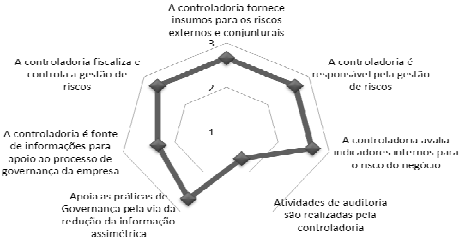
Fonte: Elaborado pelo Autor (2016)

O quadro 16 – Análise do Questionário Likert versa sobre a Controladoria e Gestão de Riscos, Controles Internos e a Governança Corporativa, apresentadas no gráfico em radar contendo à direita, a análise das médias das respostas dos sujeitos participantes:

Quadro 16 – Análise do Questionário Likert sobre a Controladoria e a Gestão de Riscos, os Controles Internos e a Governança Corporativa

RADAR RESPOSTAS LIKERT	ANÁLISE QUESTIONÁRIO ESCALA LIKERT
<p>EMPRESA 1 - MÉDIA RESPOSTAS LIKERT</p>	<p>A empresa 1 revela que as funções da controladoria se restringem ao provimento de insumos para análise de riscos, quando demandada pelo conselho administrativo ou pela direção financeira. A função da controladoria não abrange aspectos da gestão de riscos institucionais, os riscos analisados estão associados àqueles que podem se precipitar junto às unidades de negócio, pelo controle das relações que se estabelecem com os fornecedores, pelo cumprimento ou descumprimento do contratado. A concordância das respostas situa-se em atividades de auditoria, aqui entendidas pelas tarefas do <i>controller</i> voltadas a fiscalização dos contratos, por vezes exercidos <i>in loco</i>. Ademais não há desconformidade com as entrevistas semiestruturadas.</p>
<p>EMPRESA 2 - MÉDIA RESPOSTAS LIKERT</p>	<p>No tocante a empresa 2, exceto a proposição que atribui à controladoria uma função que avalia os indicadores internos do risco do negócio e fica evidenciada a concordância entre os respondentes, ademais todas outras proposições são discordantes quanto as funções da controladoria para esta categoria. Não cabe, portanto, atividades relacionadas à gestão de riscos, controles internos ou a governança corporativa, e contraria os apontamentos das entrevistas quanto as atividades de auditoria. Provavelmente esta inconformidade esteja na associação com a auditoria contábil, posto que nas entrevistas há evidências dos trabalhos de consolidação das informações contábeis, baseadas na conciliação e monitoramento dos dados financeiros, o que não é considerado pelas respostas dos questionários em escala Likert.</p>

RADAR RESPOSTAS LIKERT	ANÁLISE QUESTIONÁRIO ESCALA LIKERT
<p>EMPRESA 3 - MÉDIA RESPOSTAS LIKERT</p>	<p>A controladoria atua com a geração de informação voltada para riscos externos e conjunturais, isto é, ela volta-se para a leitura do cenário interno e externo à organização e oferta tais apontamentos aos decisores. A controladoria participa como responsável pela gestão de riscos e apoia a governança corporativa, ainda que esta não esteja formalmente instaurada na organização. Contudo, as atividades de auditoria não perfazem o conjunto de atribuições da controladoria nesta empresa. Em tudo concordam as respostas das proposições do questionário com a entrevista semiestruturada.</p>
<p>EMPRESA 4 - MÉDIA RESPOSTAS LIKERT</p>	<p>Considerando-se o recorte do questionário Likert na empresa 4, apesar de não concordarem plenamente, os sujeitos da pesquisa apontam para uma convergência de respostas que concordam em quase todas as afirmativas.</p> <p>O gráfico esclarece pela média das respostas que a única discordância são as atividades de auditoria propriamente ditas, as quais de fato, parecem não ser atribuídas às funções da controladoria, pois são objeto da auditoria externa.</p> <p>Novamente há o registro de conformidade entre o exposto pela entrevista e o questionário.</p>
<p>EMPRESA 5 - MÉDIA RESPOSTAS LIKERT</p>	<p>A análise sobre as médias das respostas dos sujeitos da empresa 5 asseveram que a controladoria apoia com informações os responsáveis pela mitigação do risco e pela promoção da governança corporativa, ainda que não haja o sistema de governança institucionalizada.</p> <p>Quanto aos controles internos e gestão de riscos, há traços que atestam não haver participação da controladoria, pois as respostas a estas assertivas demonstram, pela média baixa das respostas, não concordarem com estas proposições.</p>

RADAR RESPOSTAS LIKERT	ANÁLISE QUESTIONÁRIO ESCALA LIKERT
<p data-bbox="264 320 622 339">EMPRESA 6 - MÉDIA RESPOSTAS LIKERT</p> 	<p data-bbox="741 312 1991 384">Na empresa 6 o gráfico revela que todas as proposições são enquadradas como aceitas pelos respondentes, exceto as atividades de auditoria e governança.</p> <p data-bbox="741 400 1991 520">São funções da controladoria nesta empresa, ainda que não de consentimento pleno, o fornecimento de insumos para os riscos conjunturais, a gestão de riscos, a avaliação de indicadores internos, o apoio as práticas de governança pela propagação da informação, a fiscalização e o controle da gestão de riscos.</p> <p data-bbox="741 536 1991 600">Ressalte-se que as respostas levam em conta a ausência do sistema de governança corporativa, portanto, as boas práticas são referências quando se trata de governança.</p>

Fonte: Elaborado pelo Autor (2016)

4.2.4 A Controladoria, a Informação, os Sistemas de Informação e o Conhecimento

O Grupo de proposições presentes no quadro 17 abordam de modo a confirmar-se o exposto na entrevista semiestruturada nesta categoria que aborda a influência da controladoria sobre quesitos tais como a informação, os sistemas de informação e de forma geral o modo como a controladoria trata do conhecimento. Ainda quanto à integração e a contribuição da controladoria quanto ao atingimento dos resultados, ao tratamento e a modelagem do sistema de informação organizacional, ao monitoramento a partir dos sistemas integrados com fins de gerir os resultados dos demais departamentos, o emprego dos dados estatísticos para analisar o mercado e projetar cenários futuros, e a disponibilidade à controladoria de um sistema capaz de suprir as necessidades da gestão.

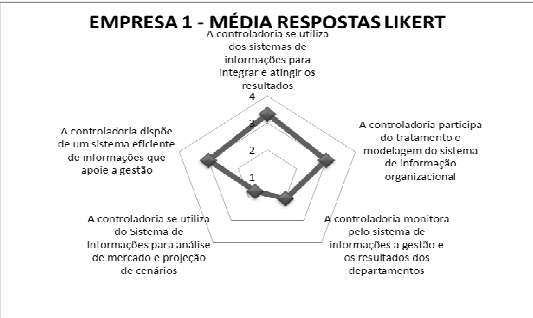
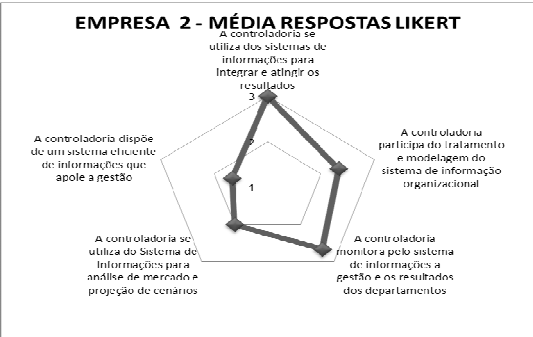
Quadro 17 – Escala LIKERT Categoria: Sistemas de Informação Organizacional

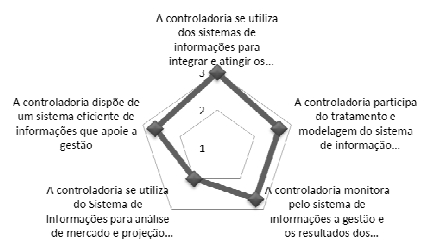
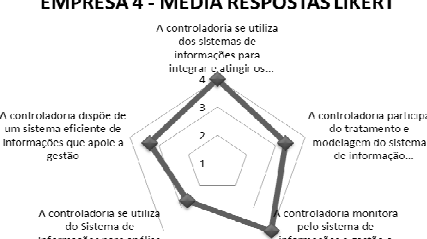
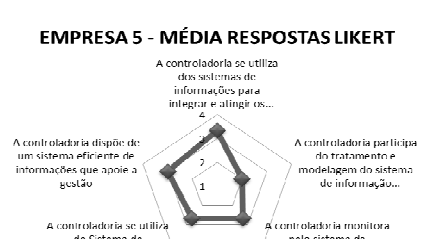
Categoria	Proposições
Sistemas de Informação Organizacional	A controladoria se utiliza dos sistemas de informações para integrar e contribuir no atingimento dos resultados
	A controladoria participa do tratamento e modelagem do sistema de informação organizacional
	A controladoria monitora pelo sistema de informações a gestão e os resultados dos departamentos
	A controladoria se utiliza do Sistema de Informações a partir de dados estatísticos, para análise de mercado e para projeção e elaboração de cenários
	A controladoria dispõe de um sistema de informações que apoie a gestão

Fonte: Elaborado pelo Autor (2016)

O quadro 18 – Análise do Questionário Likert sobre a Controladoria, a Informação, os Sistemas de Informação e o Conhecimento contém os gráficos das respostas ao questionário, e ao lado, a análise das médias decorrentes dos sujeitos da pesquisa:

Quadro 18 – Análise do Questionário Likert sobre a Controladoria, a Informação, os Sistemas de Informação e o Conhecimento

RADAR RESPOSTAS LIKERT	ANÁLISE QUESTIONÁRIO ESCALA LIKERT
<p>EMPRESA 1 - MÉDIA RESPOSTAS LIKERT</p>  <p>A controladoria se utiliza dos sistemas de informações para integrar e atingir os resultados: 4</p> <p>A controladoria participa do tratamento e modelagem do sistema de informação organizacional: 2</p> <p>A controladoria monitora pelo sistema de informações a gestão e os resultados dos departamentos: 1</p> <p>A controladoria se utiliza do sistema de informações para análise de mercado e projeção de cenários: 1</p> <p>A controladoria dispõe de um sistema eficiente de informações que apoia a gestão: 2</p>	<p>As funções da controladoria exibem concordância parcial dos sujeitos, ao atribuírem a integração entre os departamentos pela via da informação e pela participação no tratamento e modelagem dos dados, pelo monitoramento do que lhe compete com o emprego de aplicativos específicos. Há discordância quanto às proposições de monitoramento da controladoria em relação à gestão e aos resultados dos departamentos. Isso atesta a posição relatada nas entrevistas ao não se voltar para os níveis estratégicos ou táticos da organização, permanecendo em atividades operacionais de controle dos contratos com o emprego do sistema informatizado que contou, por ocasião do seu desenvolvimento, com a inestimável assistência da controladoria.</p>
<p>EMPRESA 2 - MÉDIA RESPOSTAS LIKERT</p>  <p>A controladoria se utiliza dos sistemas de informações para integrar e atingir os resultados: 3</p> <p>A controladoria participa do tratamento e modelagem do sistema de informação organizacional: 2</p> <p>A controladoria monitora pelo sistema de informações a gestão e os resultados dos departamentos: 1</p> <p>A controladoria se utiliza do sistema de informações para análise de mercado e projeção de cenários: 1</p> <p>A controladoria dispõe de um sistema eficiente de informações que apoia a gestão: 2</p>	<p>A média das respostas da categoria Sistemas de Informação Organizacional, demonstrada no gráfico, denota que a função da controladoria é integradora e monitora pelo emprego das informações os departamentos com vistas à obtenção de resultados. Em que pese a conformidade pela utilização da informação com fins de apoio a gestão, a controladoria não modela nem trata o sistema de informações, também não se utiliza dessas informações para análise de mercado e projeções de cenários. Tais aspectos vão ao encontro da atual situação da controladoria, posto que ela ainda é, por assim dizer, neófito, nesta empresa. Sua expertise tem foco sob a operação contábil, e por tratar-se de ações iniciais, contam com o sistema de <i>Business Intelligence</i> mas prescindem de novos mecanismos informatizados, o que consente com os resultados das entrevistas.</p>

RADAR RESPOSTAS LIKERT	ANÁLISE QUESTIONÁRIO ESCALA LIKERT
<p>EMPRESA 3 - MÉDIA RESPOSTAS LIKERT</p> 	<p>A empresa 3 reserva à controladoria um conjunto de funções mais abrangente do que a empresa 2. Nesta organização a controladoria se utiliza dos sistemas de informações para a integração, para o monitoramento da gestão dos departamentos, e ainda é atuante tanto na modelagem, como no tratamento da informação organizacional. Pela média das respostas dos sujeitos, a controladoria não tem como objeto o sistema de informações para a análise de mercado e projeção de cenários, muito embora dispunha de um sistema eficiente para apoio a gestão organizacional. Considerando o disposto nas entrevistas a controladoria conta com informações presentes no sistema de ERP, e BI, o que está conforme com o questionário.</p>
<p>EMPRESA 4 - MÉDIA RESPOSTAS LIKERT</p> 	<p>Na empresa 4 os sujeitos da pesquisa concordam de modo geral com as proposições desta categoria, senão plenamente, parcialmente, o que fica retratado no gráfico. O destaque fica para a concordância plena na média das respostas, o que é coerente, inclusive com o exposto pelas entrevistas, pois nesta organização a TI é de responsabilidade da controladoria. Ela é gestora da informação e, por conseguinte também monitora o sistema de informações e a performance dos departamentos. Deste modo, fica evidenciado que os sistemas de informação nesta empresa e a controladoria estão intimamente ligados. Acrescente-se à gestão da qualidade, que passa a exigir da controladoria uma lucidez quanto à inquestionável contribuição da informação.</p>
<p>EMPRESA 5 - MÉDIA RESPOSTAS LIKERT</p> 	<p>Assegura-se à controladoria a quase totalidade de concordância das proposições desta categoria. Exceto a modelagem e o tratamento das informações, todas as demais proposições são de competência da controladoria nesta organização. Com isso observa-se certa participação da controladoria no sistema de informações e do aproveitamento por parte da controladoria tanto na gestão, no monitoramento, como na análise de mercado e projeções futuras de cenários. As entrevistas concordam com o espaço exercido pela controladoria nesta organização, como fomentadora e disseminadora das informações contábeis, as quais assessoram ordinariamente à gestão financeira, e nos investimentos de longo prazo, no suporte ao conselho.</p>

RADAR RESPOSTAS LIKERT	ANÁLISE QUESTIONÁRIO ESCALA LIKERT
<p>EMPRESA 6 - MÉDIA RESPOSTAS LIKERT</p> <p>A controladoria se utiliza dos sistemas de informações para integrar e atingir os resultados</p> <p>A controladoria dispõe de um sistema eficiente de informações que apoie a gestão</p> <p>A controladoria se utiliza do Sistema de Informações para análise de mercado e projeção...</p> <p>A controladoria participa do tratamento e modelagem do sistema de informação organizacional</p> <p>A controladoria monitora pelo sistema de informações a gestão e os resultados dos...</p>	<p>Na empresa 6 as respostas dos sujeitos evidenciam que a controladoria se utiliza dos sistemas de informações, e o faz primeiro ao modelá-los, e em seguida ao propagar a informação. Cumpre a ela a função de integrar, apesar de não dispor de um sistema eficiente de informações que apoie a gestão. Não perfazem essas funções a utilização do Sistema de Informações para análise de mercado e projeção de cenários. As entrevistas divergem deste tópico, porque remetem à elaboração do book gerencial, portanto do emprego de informações atuais, mas também projeções futuras. Esta divergência se consolida pela média que discorda quase plenamente das informações que apoiem a gestão, o que em absoluto não confere com as entrevistas.</p>

Fonte: Elaborado pelo Autor (2016)

4.2.5 A Controladoria e o Planejamento e Orçamento

O quadro 19 apresenta as proposições da categoria de planejamento e orçamento onde se procurou avaliar a abrangência da controladoria junto à elaboração e ao processo de planejamento e sua implementação, do aporte de indicadores que apontem o acompanhamento e a execução do planejamento, da integração das áreas pela gestão orçamentária de incumbência da controladoria, e os aspectos relacionados ao ciclo PDCA e as correções de rotas na organização.

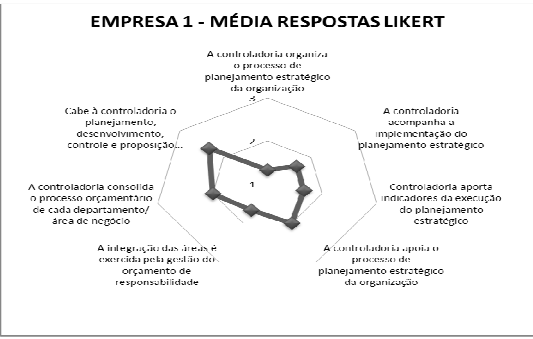
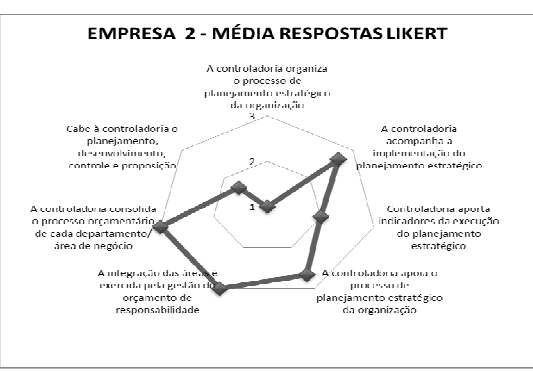
Quadro 19 – Escala LIKERT Categoria: Planejamento e Orçamento

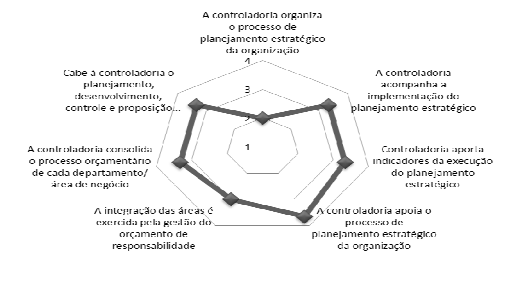
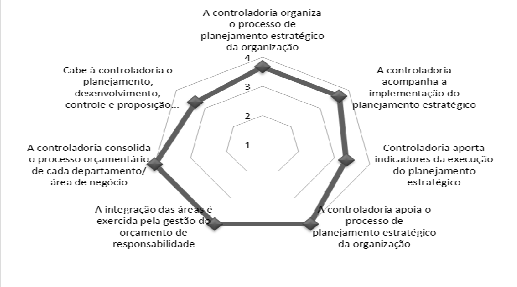
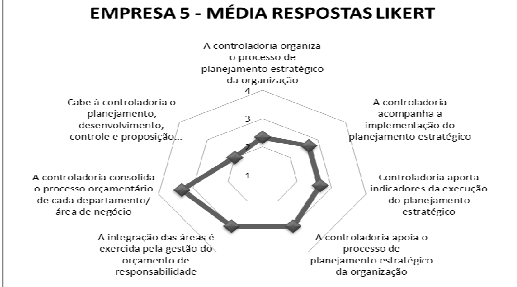
Categoria	Proposições
Planejamento e Orçamento	A controladoria organiza o processo de planejamento estratégico da organização
	A controladoria acompanha a implementação do planejamento estratégico da organização
	A controladoria aporta indicadores que permitem o acompanhamento da execução do planejamento estratégico da organização
	A controladoria apoia o processo de planejamento estratégico da organização
	A integração das áreas é exercida pela gestão do orçamento de responsabilidade da controladoria
	A controladoria consolida o processo orçamentário de cada departamento/ área de negócio
	Cabe à controladoria o planejamento, desenvolvimento, controle e proposição de correções das rotas na organização

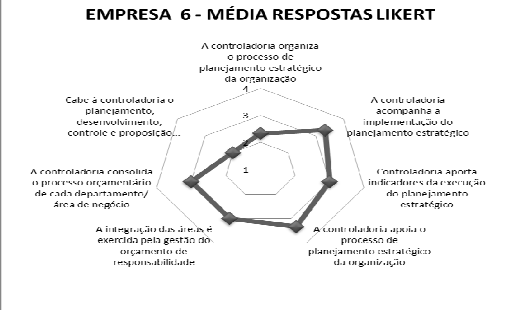
Fonte: Elaborado pelo Autor (2016)

O quadro 20 – Análise do Questionário Likert sobre a Controladoria e o Planejamento e Orçamento ilustra os resultados, com os gráficos de cada empresa na forma de radar e imediatamente, a análise da média das respostas dos participantes do questionário:

Quadro 20 – Análise do Questionário Likert sobre a Controladoria e o Planejamento e Orçamento

RADAR RESPOSTAS LIKERT	ANÁLISE QUESTIONÁRIO ESCALA LIKERT
<p style="text-align: center;">EMPRESA 1 - MÉDIA RESPOSTAS LIKERT</p>  <p>The radar chart for Empresa 1 shows low scores (around 1-2) for all six statements, indicating a lack of control functions in planning and budgeting. The statements are: 1. A controladoria organiza o processo de planejamento estratégico da organização; 2. Cabe à controladoria o planejamento, desenvolvimento, controle e proposição...; 3. A controladoria acompanha a implementação do planejamento estratégico; 4. A controladoria aporta indicadores de execução do planejamento estratégico; 5. A controladoria apoia o processo de planejamento estratégico da organização; 6. A integração das áreas é exercida pela gestão orçamentária de responsabilidade.</p>	<p>Distinta pela assertividade das respostas dos sujeitos da pesquisa, ao categoricamente afirmar a absoluta ausência de funções da controladoria sob as proposições de planejamento e orçamento, ilustradas pelo gráfico. Todas as proposições do questionário da empresa 1 demonstram o caráter de subordinação à direção administrativa e financeira e seu posicionamento na condição de staff deste departamento, contribuindo nas atividades operacionais de sua competência e não atuando no composto estratégico e orçamentário da organização. No que tudo confirmam se consideradas as respostas dos sujeitos na coleta dada pelas entrevistas semiestruturadas.</p>
<p style="text-align: center;">EMPRESA 2 - MÉDIA RESPOSTAS LIKERT</p>  <p>The radar chart for Empresa 2 shows higher scores (around 3-4) for all six statements, indicating active control functions in planning and budgeting. The statements are: 1. A controladoria organiza o processo de planejamento estratégico da organização; 2. Cabe à controladoria o planejamento, desenvolvimento, controle e proposição...; 3. A controladoria acompanha a implementação do planejamento estratégico; 4. A controladoria aporta indicadores de execução do planejamento estratégico; 5. A controladoria apoia o processo de planejamento estratégico da organização; 6. A integração das áreas é exercida pela gestão orçamentária de responsabilidade.</p>	<p>O processo de planejamento estratégico é objeto do acompanhamento e do apoio da controladoria na empresa 2. Não cabe a ela organizar o planejamento, nem apoiar com indicadores a execução do planejamento. Por outro lado, desde a implementação do processo de planejamento estratégico ao desdobramento deste, a controladoria apoia as iniciativas de planejamento. O destaque desta empresa quanto as funções da controladoria se situa nas no trabalho junto ao orçamento. Há concordância dos respondentes quanto as proposições da integração pela gestão orçamentária e pela consolidação do processo de orçamento, que se processa em consonância com as necessidades dos departamentos. As entrevistas já revelavam este viés da controladoria, em atuar muito mais sobre o orçamento e ausentar-se do planejamento</p>

RADAR RESPOSTAS LIKERT	ANÁLISE QUESTIONÁRIO ESCALA LIKERT
<p>EMPRESA 3 - MÉDIA RESPOSTAS LIKERT</p> 	<p>As funções conferidas à controladoria quanto ao planejamento e orçamento na empresa 3 são significativas. Excluindo a organização em si do processo de planejamento estratégico da controladoria, a média de todas as demais respostas dos sujeitos são afirmativas, isto é, a controladoria pelo questionário se ocupa das tarefas de planejamento. Ela também acompanha a implementação do planejamento estratégico, aporta com indicadores para analisar a execução do mesmo, apoia o processo de planejamento, integra as áreas pela gestão orçamentária, consolida o processo orçamentário com a participação dos departamentos, e com suas informações propondo a correção de rotas para os responsáveis pela tomada de decisão.</p>
<p>EMPRESA 4 - MÉDIA RESPOSTAS LIKERT</p> 	<p>A categoria de planejamento e orçamento demonstra na empresa 4 o caráter de relevância da atuação da controladoria das ações ligadas ao processo e organização do planejamento estratégico. Conforme o gráfico, ficam evidenciadas as funções da controladoria sob a égide da execução e do controle do orçamento. A concordância de todos os quesitos aqui ratifica o entendimento comum nesta amostra, na qual a controladoria se envolve visceralmente tanto no planejamento da organização quanto, e principalmente, no plano orçamentário. Todos os quesitos aqui mencionados, encontram respaldo nas respostas dos entrevistados na coleta anteriormente realizada.</p>
<p>EMPRESA 5 - MÉDIA RESPOSTAS LIKERT</p> 	<p>A organização do processo de planejamento estratégico da empresa 5 e a proposição de correção de rotas uma vez identificadas, não são funções da controladoria. As entrevistas semiestruturadas revelaram que a controladoria não atuava sobre questões de planejamento. Isto fica ratificado no questionário em escala Likert. A controladoria exerce relevante papel pelo apoio e pelo acompanhamento à implementação do planejamento, pelo aporte de indicadores mensurando a execução do planejamento e pela gestão do orçamento, o qual consolida o processo integrando as demais áreas e com a colaboração dos demais gestores.</p>

RADAR RESPOSTAS LIKERT	ANÁLISE QUESTIONÁRIO ESCALA LIKERT
<p>EMPRESA 6 - MÉDIA RESPOSTAS LIKERT</p>  <p>A controladoria organiza o processo de planejamento estratégico da organização</p> <p>Cabe à controladoria o planejamento, desenvolvimento, controle e proposição...</p> <p>A controladoria consolida o processo orçamentário de cada departamento/ área de negócio</p> <p>A integração das áreas é exercida pelo gestor no cumprimento de responsabilidades</p> <p>A controladoria apoia o processo de planejamento estratégico da organização</p> <p>A controladoria acompanha a implementação do planejamento estratégico</p>	<p>No que concerne a empresa 6 fica evidenciada a quase totalidade das funções da controladoria para esta categoria. Não encontram amparo as proposições que remetem à controladoria a organização do planejamento estratégico, nem o desenvolvimento, controle e proposição de correção das rotas, o que de certo modo conflita com o apurado nas entrevistas. Possivelmente, o entendimento é de que a controladoria apoia o processo de planejamento, mas não adentre efetivamente em todas demais etapas que culminam com a proposição de rumos e, portanto, exerça influência suficiente para a tomada de decisão.</p>

Fonte: Elaborado pelo Autor (2016)

4.2.6 Síntese Analítica do Questionário Likert das Funções da Controladoria

O quadro 21 a seguir, resgata e compila a média das respostas dos sujeitos de todas as empresas. Tendo sido submetidos ao questionário em escala Likert, apontam para alguns entendimentos comuns com as entrevistas semiestruturadas:

Quadro 21 – Quadro Resumo do Questionário Likert das Funções da Controladoria

PROPOSIÇÕES	EMPRESA 1	EMPRESA 2	EMPRESA 3	EMPRESA 4	EMPRESA 5	EMPRESA 6	MÉDIA
A controladoria foi implantada para apoiar o processo decisório	3,33	3,33	4,00	3,67	3,67	3,67	3,61
A controladoria se posiciona na hierarquia numa função de staff	3,33	2,67	3,67	2,67	2,67	3,33	3,06
A controladoria se posiciona na hierarquia numa função de linha	2,00	3,33	1,67	3,67	3,00	3,00	2,78
A controladoria posição intermediária subordinada diretor financeiro	3,33	3,00	1,67	1,33	2,67	1,00	2,17
A controladoria na posição que se encontra tem atingido objetivos	2,33	3,33	3,33	3,33	3,67	3,00	3,17
A controladoria integra os departamentos organização	3,33	2,00	2,67	4,00	2,33	2,67	2,83
A participação da Controladoria é decisiva nas questões econômica e financeira da organização	2,00	2,33	2,67	4,00	2,33	3,67	2,83
A controladoria influencia as decisões de financiamento e investimento	1,67	3,00	3,67	4,00	2,67	3,67	3,11
A controladoria fiscaliza a gestão econômica e financeira	2,00	2,33	3,33	3,67	2,00	2,67	2,67

PROPOSIÇÕES	EMPRESA 1	EMPRESA 2	EMPRESA 3	EMPRESA 4	EMPRESA 5	EMPRESA 6	MÉDIA
A controladoria exerce atividades na tesouraria da empresa	1,33	1,33	2,00	4,00	1,67	1,33	1,94
As atividades da controladoria estão exclusivamente voltadas à atividade fiscal e contábil	1,67	2,00	1,67	1,67	2,33	1,33	1,78
A controladoria fornece insumos para os riscos externos e conjunturais	2,67	2,33	3,33	3,33	2,67	2,67	2,83
A controladoria é responsável pela gestão de riscos	2,33	2,00	2,67	3,33	2,00	2,67	2,50
A controladoria avalia indicadores internos para o acompanhamento do risco do negócio	2,00	2,67	3,00	3,67	2,33	2,67	2,72
Atividades de auditoria são realizadas pela controladoria	3,00	2,33	2,33	2,33	2,00	1,67	2,28
Apoia as práticas de Governança pela via da redução da informação assimétrica	2,67	2,33	2,67	3,33	2,67	2,67	2,72
A controladoria é fonte de informações para apoio ao processo de governança da empresa	2,67	2,33	2,67	4,00	2,67	3,00	2,89
A controladoria fiscaliza e controla a gestão de riscos	2,67	2,33	3,00	3,33	1,67	2,67	2,61
A controladoria se utiliza dos sistemas de informações para integrar e atingir os resultados	3,33	3,00	3,00	4,00	3,33	3,00	3,28
A controladoria participa do tratamento e modelagem do sistema de informação organizacional	3,00	2,33	2,67	3,33	2,00	3,33	2,78

PROPOSIÇÕES	EMPRESA 1	EMPRESA 2	EMPRESA 3	EMPRESA 4	EMPRESA 5	EMPRESA 6	MÉDIA
A controladoria monitora pelo sistema de informações a gestão e os resultados dos departamentos	2,00	2,67	2,67	4,00	2,67	3,33	2,89
A controladoria se utiliza do Sistema de Informações para análise de mercado e projeção de cenários	1,67	2,00	2,00	2,67	2,67	2,33	2,22
A controladoria dispõe de um sistema eficiente de informações que apoie a gestão	3,00	1,67	2,67	3,33	3,00	2,33	2,67
A controladoria organiza o processo de planejamento estratégico da organização	1,33	1,00	2,00	3,67	2,33	2,33	2,11
A controladoria acompanha a implementação do planejamento estratégico	1,67	2,67	3,33	3,67	2,67	3,33	2,89
A controladoria aporta indicadores que permitem o acompanhamento da execução do planejamento estratégico	1,67	2,00	3,33	3,33	2,67	3,00	2,67
A controladoria apoia o processo de planejamento estratégico da organização	2,00	2,67	3,67	4,00	3,00	3,33	3,11
A integração das áreas é exercida pela gestão do orçamento de responsabilidade	1,67	3,00	3,00	4,00	3,00	3,00	2,94
A controladoria consolida o processo orçamentário de cada departamento/ área de negócio	2,00	3,00	3,33	4,00	3,33	3,00	3,11
Cabe à controladoria o planejamento, desenvolvimento, controle e proposição de correções das rotas	2,33	1,67	3,33	3,33	2,00	2,00	2,44

TOTAL MÉDIAS	70,00	72,67	85,00	102,67	77,67	81,67	81,61
MÉDIAS RESPOSTAS INFERIOR A 3	73,33	73,33	50	16,67	73,33	50	56,11
MÉDIA INDIVIDUAL RESPOSTAS	2,33	2,42	2,83	3,42	2,59	2,72	2,72

Fonte: Elaborado pelo Autor (2016)

Analisando as médias atribuídas às respostas dos questionários, pode-se depurar que as proposições: *A controladoria exerce atividades na tesouraria da empresa* e *As atividades da controladoria estão exclusivamente voltadas à atividade fiscal e contábil* apresentam médias, dentre as médias de todas as empresas, com gradação inferior a 2, o que indicaria discordância absoluta, isto é, os respondentes consideram que a controladoria não exerce a função relacionada as referidas proposições. Este primeiro posicionamento encontra associação no fundamento teórico de Francia (1991, p. 9): “O *controller* deve responder ao diretor ou vice-presidente administrativo e financeiro, e tem suas funções diferenciadas do responsável pela aplicação e captação de recursos, que denomina de tesoureiro”. Com efeito, também o enfoque dado à exclusividade das atividades fiscais e contábeis, ao encargo da controladoria, como que sugerem sua imobilização suprimindo suas funções, o que tende a levar os respondentes a discordarem desta proposição.

No extremo oposto, não se encontra concordância plena, isto é, não se atinge escore igual a 4. Contudo, tangenciam este nivelamento de aprovação, concordando com as funções da controladoria, as seguintes proposições: *A controladoria foi implantada para apoiar o processo decisório* com média de 3,61; *A controladoria se utiliza dos sistemas de informações para integrar e atingir os resultados* com média de 3,28; *A controladoria na posição que se encontra tem atingido objetivos* com 3,17 e respectivamente, com média de 3,11 as seguintes proposições: *A controladoria influencia as decisões de financiamento e investimento*, *A controladoria apoia o processo de planejamento estratégico da organização*, *A controladoria consolida o processo orçamentário de cada departamento/ área de negócio*. Por fim, com 3,06: *A controladoria se posiciona na hierarquia numa função de staff*.

Estes resultados decorrentes do questionário Likert indicam a posição estratégica que a controladoria adquire e que se sustenta em Nakagawa (1993, p. 7): “o *controller* deve funcionar como o principal executivo da inteligência”.

A pesquisa ainda apresenta a influência da controladoria sobre o processo decisório. Ambos resultados estão em consonância com o estudo de Ribeiro (2013, p. 720). O autor já destacava, ao citar Peleias e outros autores, em seus estudos sobre as funções da controladoria:

“Peleias et al (2010) buscaram identificar, descrever e analisar as características dos trabalhos científicos em controladoria no Brasil. Os principais resultados contemplados pelos autores foram: gestão estratégica e processo decisório são as temáticas que se destacaram; quase 21 citações em média aparecem nos artigos investigados; e houve predomínio dos livros nas referências”.

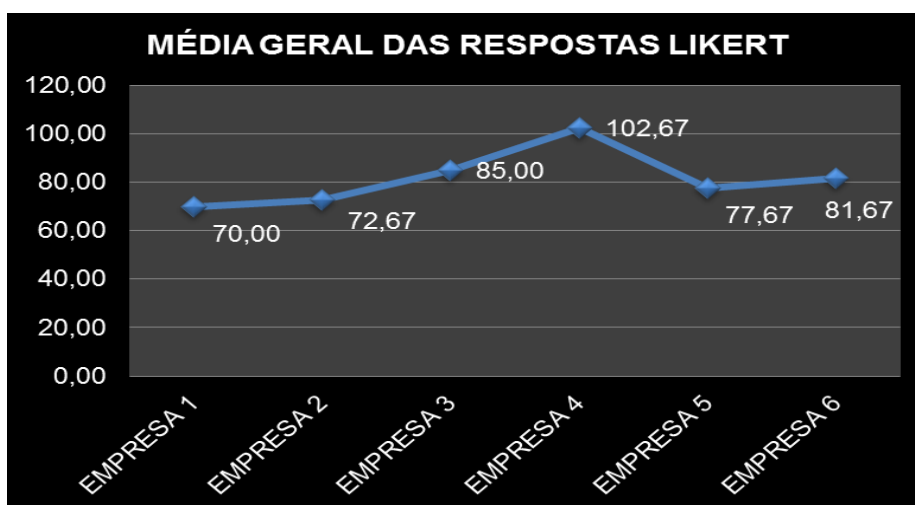
No tocante aos resultados que aprovam as proposições com média superior a 3 e inferior a 4, pode-se depreender que a controladoria, pelas respostas produzidas pelo questionário Likert, significam um maior índice médio de aprovação das funções da controladoria e descortinam o grau de relevância e influência que este órgão opera nas empresas.

Em que pesem estes resultados, o mais importante em primeiro lugar é a importância da controladoria fornecendo subsídios aos responsáveis pela decisão nas organizações. Em segundo lugar na utilização de técnicas atualizadas de produção das informações estruturadas, especialmente pelo emprego dos sistemas de tecnologia da informação, para atuar tanto de modo a produzir o conhecimento necessário para a gestão, como a promover a integração necessária no estímulo à sinergia entre os departamentos com vistas a resultados.

Em terceiro lugar, além dos respondentes demonstrarem satisfação com os resultados obtidos na posição em que a controladoria se encontra, ainda revelam o peso que a controladoria exerce no seu parecer quando se trata de decisões de financiamento e investimento, quando participa como suporte ao planejamento estratégico e na consolidação do processo orçamentário organizacional.

Os dados segregados ainda apontam, agora com menor ênfase, para as respostas que reconhecem à controladoria o atingimento dos seus objetivos, a influência que a controladoria exerce sobre as decisões de financiamento e investimento, o apoio que se desdobra pelo planejamento estratégico organizacional e sobre a consolidação do processo orçamentário nos departamentos ou nas áreas de negócio das empresas e a posição de staff da controladoria na organização.

No que concerne à análise do total das médias por empresas, os números revelam a amplitude das funções da controladoria em cada empresa. Quanto maior o valor do total da média da empresa, maior o leque de funções da empresa ou maior a concordância dos respondentes, expressa pela média igual ou superior a 3 (três) atribuída às proposições estudadas.



Neste caso, a empresa 4 destoa das demais pelo resultado valorado em 102,67. Ao confrontar este resultado com as médias obtidas pelos sujeitos desta empresa, somente 16,67% das proposições revelam média inferior a 3 (três). Isto significa que somente 5 (cinco) das 30 (trinta) proposições discordam das funções propostas para a controladoria. Ao dividir o total da média das respostas pelo número de proposições obtém-se a média de 3,42 por resposta. Depreende-se que, de fato, não se trata de uma empresa onde a controladoria tenha funções restritas, ao contrário, suas funções são bem ampliadas. Acrescente-se que a média alta em 3,42 por proposição, também denota que há uma relação comum de entendimento das funções da controladoria que vai além da mera concordância com as assertivas do questionário Likert.

A empresa 3 com um escore de 85,00 no cômputo da média total das respostas, com 50% das proposições e com média inferior a 3 (três), permite um desdobramento da compreensão de que a metade das funções da controladoria analisadas neste questionário, correspondem de fato, aquelas exercidas pela controladoria.

A média das respostas por proposição da ordem de 2,83 não deixa claro a amplitude das funções, mas indica que nesta empresa, diferente da empresa 4, há sim um raio de ação da controladoria em menor gradação, contudo ainda expressiva.

A empresa 6 na sequência, com 81,67 e média total com 50% de discordância das proposições, denotam que a metade das assertivas quanto as funções da controladoria, não são objeto de concordância pelas respostas dos

sujeitos da pesquisa. Esta média atinge 2,72 e restringem um pouco mais a abrangência das funções da organização, mas ainda permanecem com significativa relevância.

As empresas 5, 2 e 1, com médias de distribuição em 77,67, 72,67 e 70,00, todas com 73,33% das respostas em discordância com o rol de proposições das funções da controladoria, também apresentam, respectivamente, as médias das respostas em 2,59, 2,42 e 2,33 reduzindo progressivamente o entendimento dos sujeitos destas empresas quanto às funções da controladoria.

Com um alto índice de contrariedade, superior a 70%, estas três empresas, através do viés dos diretores, *controller's* e profissionais adjuntos (incontestáveis conhecedores do trabalho da controladoria), de fato, reduzem o espectro das funções da controladoria.

4.3 ANÁLISE DOCUMENTAL

A análise documental se constitui na apreciação do organograma e outros documentos fornecidos pelas organizações estudadas. Enquanto etapa confirmatória dos achados nas entrevistas semiestruturadas, o enfoque recai sobre a posição hierárquica da controladoria, a qual adquire realce pela influência que exerce sobre as organizações. Borinelli (2006, p. 165) manifesta esta influência: "...é certo que essas atividades vão depender, dentre outras coisas, da posição hierárquica que a área organizacional que desempenha as funções da controladoria vai exercer na organização, mais especificamente se órgão de linha ou *staff* (assessoria)".

O autor prossegue com propriedade explicando a razão da flexão que ocorre entre as posições ocupadas pela controladoria, numa e noutra organização: "...isso pode variar de organização para organização, em função do seu modelo de gestão" (Borinelli, 2006, p. 165). A controladoria nesta ou naquela disposição na estrutura organizacional é um tema que não passa despercebido por Lunke e Schnorrenberger (2009, p. 149). Os autores de modo pragmático ratificam a inexistência de consenso quanto a posição da controladoria: "não existe consenso, defende-se que esta área deva constar numa posição que melhor atenda a necessidades e objetivos da organização".

As ilustrações a seguir demonstram o posicionamento da controladoria na hierarquia das empresas. Lunkes e Schnorrenberger (2009, p. 149) apontam as diferentes situações nas quais a controladoria pode estar enquadrada: “a controladoria pode estar em diferentes níveis do organograma, assessorando diretamente o presidente ou os demais departamentos da organização”.

4.3.1 Análise Documental Empresa 1

O organograma da empresa 1 apresenta a posição do *controller* como aquela atrelada ao diretor administrativo financeiro. Trata-se realmente de um órgão de apoio à direção financeira da organização, tal como Lunkes e Schnorrenberger (2009, p.148) postulam: “trata-se de uma posição intermediária atrelada e com subordinação ao diretor de finanças”.

Figura 4 – Organograma Ilustrativo da Empresa 1



Fonte: Elaborado pelo Autor (2016)

Apesar de não expresso no organograma, a controladoria cumpre funções de linha. O amparo para este posicionamento fica reservado à teoria de Dias Filho e Machado (2004, *apud* Guerreiro, Beuren e Boff, 2008, p.157): “A partir desse contexto, e fazendo uma relação com a controladoria, denota-se que esta, também, pode adotar determinados procedimentos de maneira racional, ou então, adotá-los de acordo com a percepção já instituída no ambiente, como sendo os melhores, os ideais, os adequados”. A disposição da controladoria no organograma da empresa possivelmente esteja mais justificada pelo apoio as instâncias decisórias, do que pelos resultados alcançados na posição em que a controladoria se encontra.

4.3.2 Análise Documental Empresa 2

A empresa 2 apresenta no seu organograma primeiramente o conselho de sócios, composto por três sócios que investiram capital e atuam na gestão geral da organização.

Figura 5 – Organograma Ilustrativo da Empresa 2



Fonte: Elaborado pelo Autor (2016)

As diretorias abaixo são compostas por executivos profissionais. A controladoria se situa ligada ao diretor administrativo e financeiro.

Lunkes e Schnorrenberger (2009, p. 148) em seus estudos já constituíram juízo para esta situação apresentada no organograma da empresa 2. Os autores afirmam: “a controladoria pode também estar vinculada ao diretor de finanças e contabilidade. Nesse caso, sua atuação restringe-se mais às áreas de finanças e contabilidade”.

Com propriedade os autores ratificam o entendimento comum também constatado pela pesquisa empírica, que afirma pelas declarações do *controller* e do profissional adjunto, que a controladoria tem como missão a organização das informações financeiras apresentando análises úteis para o crescimento da empresa, dada sua gerência sobre as atividades da contabilidade.

Quanto à vinculação com o diretor administrativo e financeiro, de fato, como elucidam os autores acima, a atuação da controladoria é mais restritiva, menos estratégica e mais operacional.

4.3.3 Análise Documental Empresa 3

Na empresa 3 o organograma apresenta estrutura piramidal no qual o vértice superior é ocupado pelo diretor geral. Ele é um dos sócios da empresa com quase totalidade do capital social e atuante na gestão geral da organização. A controladoria reporta-se diretamente ao diretor geral. As demais gerências são compostas por executivos profissionais os quais se encarregam das atividades financeiras, comerciais, de logística e de compras.

Figura 6 – Organograma Ilustrativo da Empresa 3



Fonte: Elaborado pelo Autor (2016)

Ainda que não represente fielmente a função da controladoria nesta empresa, porque sua atuação não é tão restrita, a melhor descrição da posição hierárquica da controladoria é dada por Lunkes e Schnorrenberger (2009, p. 148): “A controladoria está diretamente vinculada ao presidente da organização. Nessa posição, ela não possui poder de decisão e comando e sua influência nas áreas ocorre de forma indireta por meio do presidente”.

O organograma não é suficientemente esclarecedor, mas recorrendo aos demais instrumentos de pesquisa há evidências palpáveis da vinculação ao suporte ao principal mandatário da organização. Contudo, o caráter de gestão da controladoria não sucumbe perante o reporte que realiza junto ao diretor geral, ao qual ela está designada em apoiar.

4.3.4 Análise Documental Empresa 4

A controladoria é parte da diretoria. Há dois sócios que atuam dentro do conceito de conselho de sócios que, enquanto fundadores, são os responsáveis pela

ação em nível altamente estratégico. A controladoria divide seu espaço com a administração e finanças, mas é considerada de modo relevante pela sua atuação.

Sob a responsabilidade do gestor responsável pela controladoria estão os setores de contabilidade, fiscal, RH, TI e qualidade. Há neste conjunto de funções uma correspondência com sua relevância dentro da organização. De acordo com as evidências apontadas pelos sujeitos da pesquisa, e diferentemente do que se possa esperar, tais atribuições não são justapostas, mas são complementares ao desempenho da controladoria. Os relatos provenientes da coleta de dados demonstram que todos os setores que hoje estão sob a gestão da controladoria foram um processo constitutivo, graças a habilidade do *controller* em integrar estas funções e melhor controlar e apresentar resultados efetivos.

Figura 7 – Organograma Ilustrativo da Empresa 4



Fonte: Elaborado pelo Autor (2016)

Debruçando-se sobre o organograma e tomando o histórico desta organização, depara-se com o postulado de Lunkes e Schnorrenberger (2009, p. 148): “A controladoria é investida de autoridade. Ocupa posição na alta administração e dispõe de prerrogativas diretas de decisão e comando”.

Os autores percebem que o profissional da controladoria, outrora focado nas atividades de controle provindas do ofício contábil e financeiro, passa a adquirir, pela complexidade exigida, novas funções: “Ao longo do tempo, com o aumento da complexidade nas organizações, esse espectro foi sendo ampliado e novas áreas de preocupação foram sendo incorporadas, como planejamento e sistema de informações.” (Lunkes *et al* 2009, p. 7).

4.3.5 Análise Documental Empresa 5

Na empresa 5 a análise documental da posição da controladoria no organograma aponta para estrutura atrelada a gerência financeira, tal como descrito nas entrevistas semiestruturadas. Com caráter operacional sua função abrange a contabilidade. O *controller* além de ser profissional oriundo das ciências contábeis, se destaca por apresentar quando demandado, pareceres de investimento ao conselho.

Figura 8 – Organograma Ilustrativo da Empresa 5



Fonte: Elaborado pelo Autor (2016)

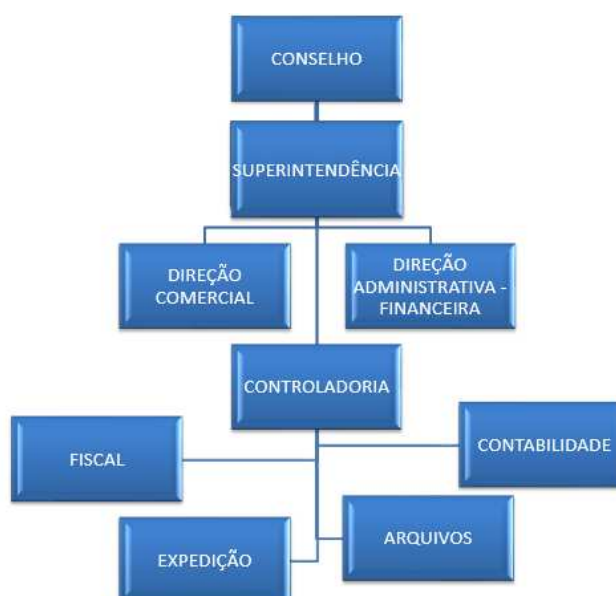
A controladoria, uma vez acionada, garante o suporte necessário para os gestores em suas decisões de investimento ordinário ou extraordinário.

As características da controladoria encontram fundamentação teórica pelas proposições de Almeida, Parisi e Pereira (*In Catelli, 2001, p. 344*): “é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a construção e manutenção do Modelo de Gestão Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos Gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas”. O estereótipo da controladoria em atuar sobre assuntos econômicos e financeiros encontra guarida nas práticas da empresa. As evidências de que suas funções, além de não abdicarem do composto financeiro, ainda derivam, pelo seu conhecimento técnico para questões contábeis.

4.3.6 Análise Documental Empresa 6

A controladoria ocupa posição subordinada à superintendência e ao conselho. Sob sua gestão estão a contabilidade e o setor fiscal, arquivos e expedição. Se analisada em quadrantes, se poderia concluir que há funções de caráter estratégico em um quadrante, e também operacional noutro quadrante, em ambos se comprova o valor que agregam para a organização. Apesar de atuar em linha, dada a incumbência pelas atividades contábeis e fiscais, a controladoria atua também numa posição de staff ao reportar-se em primeira instância à superintendência e ao conselho de sócios em segunda instância.

Figura 9 – Organograma Ilustrativo da Empresa 6



Fonte: Elaborado pelo Autor (2016)

Nas reuniões mensais ou mesmo naquelas que contemplam a organização do orçamento e sua execução, a controladoria contribui com a validação de todas as informações que serão objeto de análise ou projeções. Sua participação se estende até a aprovação dos novos investimentos a serem realizados pela empresa. No que, aliás, convergem com Pinho (2011, p. 204) pelo destaque que confere a algumas destas atribuições da controladoria inerentes à empresa 6: “a controladoria tem como funções principais exercer o controle contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial da instituição”.

A posição hierárquica ocupada pela controladoria nesta organização exige uma atuação em linha e também transversal. Ao ocupar este espaço na empresa a

controladoria supre com propriedade ao conselho de informações que apoiam as decisões do conselho.

5 CONCLUSÕES DA PESQUISA

O trabalho abordou o mapeamento das funções exercidas pela controladoria em empresas de médio porte e procurou tecer o alinhamento destas práticas com a teoria disponível, o que de modo geral demonstrou o respaldo na teoria quanto às práticas empresariais. Objetivos específicos foram estabelecidos, e ao serem retomados neste capítulo, exprimem as contribuições desta pesquisa.

O objetivo que visa ordenar a teoria proposta com foco nas funções da controladoria se apresenta ao longo do estudo em capítulo próprio, e também por ocasião da revisão da literatura, pela correlação permanente entre os achados e a teoria, pelo confronto consecutivo na análise dos dados coletados, procurando o alinhamento existente ou não, entre um e outro.

Importante destacar novamente que ao se tratar da teoria se está remetendo as afirmações ou aos pensamentos dos autores mencionados, ou seja, no emprego do termo 'teoria', ao longo deste estudo, não se está utilizando sua forma estrita, mas sim um uso mais amplo que exprime a citação do estudo dos autores.

Quanto à investigação da posição hierárquica da controladoria na organização e sua efetiva influência sobre a contabilidade, e a gestão econômica e financeira, os instrumentos de coleta de dados empregados demonstram que a controladoria não ocupa uma posição definida de forma homogênea entre as empresas estudadas. Ora posiciona-se como staff, ora como linha, por vezes numa condição híbrida, isto é, staff e linha.

Os achados desta pesquisa estão respaldados pelas teorias que abordam esta categoria. Exceto pela menção feita sobre a transversalidade da controladoria, identificada na entrevista semiestruturada. Esta característica vincula seu modo de atuação, não se orienta no mesmo sentido dos demais departamentos, mas ao abarcar a toda a organização no desempenho de suas funções, o faz numa direção que até então não havia sido descrita. Este conceito 'transversal' da controladoria não encontra sustentação na teoria pesquisada. A alusão às funções desempenhadas presentes na teoria, e que possam tangenciar este conceito, não chegam a apontá-la com o sentido e a proeminência com que a mesma fora coletada, tampouco com o significado com que fora cunhada.

Possivelmente não se possa enquadrá-la numa posição hierárquica, mas se pode incorporar novo significado, que vai além da representatividade da condição comumente estabelecida à controladoria, a qual não se restringe mais a uma posição tradicional, mas retrata seu dinamismo com a circunscrição organizacional, orientada pela direção transversal com que transita pelos diversos departamentos e áreas. Este caráter transversal é coerente com o seu ímpeto não restrito a uma posição estagnada, ou formatada sob o conceito estático dos demais departamentos, posto que a estes perpassa, mas ao contrário, coerente e *vis a vis* com sua vocação dinâmica pela atuação global dispensada na organização.

Retomando os objetivos específicos, as evidências demonstraram ser inegável a contribuição da controladoria tanto na condução dos aspectos associados à contabilidade, quanto à gestão econômica e financeira. De modo geral, a amostra reconheceu a colaboração da controladoria, especialmente junto ao aporte dado pela expertise contábil e pelo processamento das informações que subsidiarão os altos escalões.

Enquanto fica latente que as funções da controladoria se apresentam mais voltadas ao composto contábil, verificou-se a ocorrência, ainda que em menor graduação, pela atuação na gestão econômica, como uma função impetrada pela controladoria em algumas empresas. Nesse caso, sua contribuição situa-se como assessora e aconselhadora, especialmente quando o assunto versa sobre investimentos estratégicos, apontamentos futuros para novas aquisições, estudos de longo prazo mais delicados, como assessoramento para decisões sobre financiamentos e alavancagem.

O objetivo específico que versa sobre a descrição das relações existentes da controladoria com a gestão de riscos, os controles internos e a governança corporativa demonstra que é limitada a difusão dos conceitos sobre governança corporativa em empresas de médio porte. A controladoria nesta categoria se encarrega muito mais dos controles internos, do que da gestão de riscos, e de modo indireto em limitada medida aos fundamentos da governança corporativa.

Compreendido como um dos vetores essenciais quando traçadas as funções da controladoria, a constituição de indicadores internos para o controle e acompanhamento do negócio e seus consequentes riscos, se sobressaem em relação às demais funções da controladoria. Assim sendo, pelo desenvolvimento

desta atividade, há uma natural derivação para a geração de informações que são empregadas no mapeamento e gestão de risco das empresas.

Os sujeitos da pesquisa reconhecem que a auditoria realizada pela controladoria é significativa atingindo a metade das empresas pesquisadas, mas é pela posse e pela habilidade no tratamento das informações, que a controladoria se notabiliza no desempenho de suas funções. Os resultados do questionário em escala Likert, que respaldam esta peculiaridade, assinalam dois tópicos: o fornecimento de insumos para análise dos riscos externos e sua atuação na redução da informação assimétrica.

Ainda quanto à informação, e nesse particular, abordando parte do objetivo específico associado à identificação das práticas da controladoria quanto aos sistemas de informação, é possível afirmar que o que distingue a controladoria é o conhecimento. Esta habilidade em lidar com a informação e com o que ocorre, dentro e fora da organização. De tal modo expresso no reconhecimento aferido em mais da metade da amostra, indicando que o ponto alto é a gestão do conhecimento, manifesto tanto pela constituição de normas e formalização do capital intelectual, como na sistematização dos processos.

É unânime a percepção dos pesquisados quanto à capacidade de disseminação da informação, que é considerada nesta categoria a principal proposição dentre as funções da controladoria, entre todas as empresas que compõem esta amostra. Fica relegado a um segundo plano a função de gerir diretamente os sistemas de informação, exceção percebida em uma única empresa do grupo amostral. Demonstrando não ser a modelagem e o tratamento da informação uma prática costumeira, muito embora, fique significativamente caracterizado que a controladoria dela se utilize, para atingir os resultados.

O composto estratégico presente nos planos operacional, estratégico e orçamentário da organização, que complementam este objetivo específico juntamente com os sistemas de informação, não apresentam divergências expressivas, mas demonstram que, neste conjunto de empresas, não é pela implementação do planejamento, nem pela organização deste processo que as funções da controladoria se destacam como se poderia pressupor.

O apoio à gestão estratégica e a consolidação do orçamento são os tópicos que, após a análise dos resultados, inserem a controladoria numa atuação mais

efetiva junto às organizações. Poder-se-ia esperar que a controladoria exercesse um papel mais voltado a planejar e, portanto, com propriedade para assim, efetuar seus controles sugerindo modificações junto aos altos escalões.

Reconhece-se, ainda que em menor monta, funções que associam a implementação do planejamento à controladoria. Mas o que de fato se verifica, é que sua ação de modo geral, é menos protagonista. Possivelmente se explique esta condição pela proliferação de atividades mais táticas e menos estratégicas neste rol de empresas.

Em que pese o exercício de funções da controladoria no planejamento estratégico em escala menor, não sucumbe sua participação no planejamento orçamentário. A controladoria seria, de acordo com os apontamentos da pesquisa, responsável pela consolidação do orçamento nos departamentos das organizações, e também, pela sua difusão, aquela que integraria a organização, mesmo que na diversidade de suas áreas, com vistas a um ordenamento econômico comum.

A mesma heterogeneidade das empresas pesquisadas, apesar de pertencerem a um mesmo grupo constituído pelo critério comum do porte da organização, também se reflete na heterogeneidade das funções da controladoria aqui evidenciadas. Muito embora todas as empresas da amostra se enquadrem como sendo de médio porte, há uma gama de funções que não respeita um padrão linear. Além disso, há um proceder prescrito pelo comportamento organizacional, desvelado a partir deste estudo, que também não pode ser considerado como um único arquétipo empregado pelas empresas. Borinelli (2006, p. 308) bem resume este entendimento ao exclamar: “A controladoria é caleidoscópica!”

Estas funções da controladoria, de modo geral, mesmo destacadas pela sua versatilidade, encontraram embasamento e alinhamento com a teoria vigente. Aliás, este se constitui num dos principais objetivos alcançados por este estudo. Ainda que diversificada e marcada pela heterogeneidade de funções, a controladoria nos achados empíricos encontrou de modo geral, respaldo nos diversos estudos realizados ao longo do tempo. Isso reforça que sua amplitude não é desconhecida, e talvez demonstre que não haverá como delimitar seu raio de ação, tal o processo evolutivo que, de certo modo, está como que ligado à realidade evolutiva experimentada pelas próprias organizações.

A realidade que aqui se depara confere credibilidade, se analisada tanto pela arguição de Oliveira *et al* (2007), como de Lunkes e Schnorrenberger (2009). Aos primeiros por afirmarem que não seria possível, de modo nítido, emitir parecer sobre as funções da controladoria, ainda que fosse considerado como significativo o desenvolvimento das atividades associadas às áreas econômica e financeira no Brasil. Lunkes e Schnorrenberger (2009) por sua vez, por considerarem que as funções exercidas pela controladoria não são simetricamente observadas nas organizações. Acrescentam o que fica explícito no estudo empírico realizado, pelo entendimento de que essas funções poderão variar de empresa para empresa, e de acordo com o viés da gestão que será adotado.

Para além do aprofundamento das razões dos gestores ao determinarem esta ou aquela função para a controladoria, cabe sim, previamente, observar que há pontos em comum que unem na diversidade as empresas, quando abordada a temática proposta. O primeiro aspecto é de caráter extrínseco à organização, e significa a influência exercida pela atmosfera em que estão envoltas as empresas. Este desafio, ditado pela necessidade de operarem na complexidade permanente, estimula ainda mais os responsáveis por se assessorarem de profissionais especializados no controle, independente dos modelos e ramos de negócios. Ocorre que as habilidades exigidas para lidar com o ambiente, extrapolam em muito, os controles voltados somente aqueles de domínio contábil.

Com a marca da essencialidade, o estudo descortina a relevância do aparato técnico representado pelo conhecimento que se espera, seja de domínio do controller, o qual passa também pela sua habilidade em atuar como integrador dos departamentos e dos colaboradores. Para melhor ilustrar as habilidades sistêmicas e a qualificação holística que passam a ser consideradas indispensáveis, e acabam por caracterizar este profissional - o *controller* - convém recorrer ao vaticínio de Oliver Wendell Holmes em 1897. Naquela época ele já se voltava à interdisciplinaridade exigida e hoje constatada na controladoria: “o homem do futuro é o homem das estatísticas e o mestre de economia” (Holmes, 1897, *apud* Morris, 2002, p. 433).

Esta afirmativa de Holmes fica melhor sentenciada quando trazida a tempo presente por Mosimann (1993, p. 96): “A controladoria pode ser conceituada como o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da

Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas com o fim de orientá-las para a eficácia”.

O segundo aspecto se encontra no âmago das organizações. O estudo sedimenta um conceito já apresentado por Dias Filho e Machado (2004, *apud* Guerreiro, Beuren e Boff, 2008, p. 157) e que explica com propriedade as razões para a multiplicidade das funções da controladoria: “nem sempre as organizações adotam este ou aquele procedimento por considerá-lo o mais racional em dada circunstância. Ao contrário, suas escolhas podem ser guiadas por uma concepção institucionalizada do que é visto como o melhor, o mais adequado, o racional, o justo, etc”. Ora, se não há um regramento, se não há um ponto convergente que padronize as funções da controladoria, exceto pelo entendimento unânime da sua importância para a organização, obviamente se proliferarão formas diferenciadas que melhor se adequem e melhor respondam as necessidades das empresas, segundo o entendimento dos gestores competentes.

Em sendo assim, fica evidenciado que em empresas de médio porte o ponto crítico, em se tratando da definição das funções da controladoria, é delimitado pelo raio de compreensão dos mandatários da organização, daqueles a quem competem às decisões. Estes por sua vez, definirão o exercício das práticas da controladoria considerando, conforme Dias Filho e Machado (2004, *apud* Guerreiro, Beuren e Boff, 2008) aquilo que entenderem como: “... o melhor, o mais adequado, o racional, o justo, etc”. De fato, como já mencionado anteriormente por Lunkes e Schnorrenberger (2009, p. 149) ao tratarem das funções da controladoria em empresas de médio porte “não existe consenso, defende-se que esta área deva constar numa posição que melhor atenda às necessidades e objetivos da organização”.

Considerando os achados desta pesquisa, o que possivelmente mais aquilate valor ao estudo, seja a reafirmação do predicado estratégico conferido à controladoria. Os autores arrolados já o prenunciavam de forma não velada. A pesquisa por sua vez, apenas validou de modo categórico, pelas evidências empíricas, aquilo que os gestores levam em consideração ao optarem pela controladoria em suas empresas. Sua marca indelével, a qual se assenta sobre o predicativo de que a controladoria é estratégica!

Mesmo não atuando de modo estratégico, e não raras vezes se verifica que sua atuação é tática e por vezes operacional, o que sobressai na controladoria é que se trata de um órgão influenciador, umbilicalmente ligado às decisões organizacionais. Assim, não outorgar à controladoria o postulado estratégico, é ao menos questionável, mas não o aproveitar como tal, é mitigar sua principal função.

Sob o prisma da premissa estratégica, esta pesquisa ainda demonstrou que pelo posicionamento da controladoria na organização é possível compreender o modelo de gestão empregado. Se a controladoria de fato tem uma natureza estratégica, quanto mais posicionada a favor desta condição maior será o benefício que ela tenderá a produzir, enquanto que quanto mais operacional, e menos permeável na organização menor será sua contribuição. Isto adquire maior representatividade por tratar-se de empresas de médio porte. Em sua maioria, a amostra coletada indicou que o posicionamento da controladoria é, como mencionado anteriormente, limitado proporcionalmente, ao entendimento dos administradores responsáveis.

Por fim, seria ingênuo pressupor que este instrumento acadêmico resolva todos os questionamentos que gestores, profissionais da controladoria, acadêmicos ou quaisquer outros, que tendo contato com esta produção, encontrem aqui todas as respostas quando o tema versa sobre as funções da controladoria em empresas de médio porte. O pesquisador, ao contrário, espera que doravante, novas pesquisas venham a esta complementar. Pela percepção do mesmo, há linhas de estudo que possam confrontar o que aqui ficou evidenciado, podendo fazê-lo, por exemplo, pela investigação dos resultados efetivamente obtidos, traduzidos em números. Poder-se-ia em trabalhos futuros analisar qual a participação da controladoria nos resultados obtidos pela organização, pela lógica da lucratividade, ou por quaisquer outros indicadores que se possa mensurar ampliando esta abordagem, apresentando as razões e as contribuições da controladoria para o desempenho organizacional.

Entende-se que este estudo possa ter contribuído pela variedade das empresas pesquisadas, aproximando o entendimento da academia pelo alinhamento da teoria com a prática. Mas, sobretudo, para que empresários, gestores, executivos e profissionais, que diariamente se deparam com as complexidades crescentes, pelas exigências legais, pelo desafio de mantê-las economicamente saudáveis ou pela

simples necessidade de estabelecer controles que respondam às suas necessidades, encontrem na controladoria um órgão capaz de fazer frente a estes desafios, dispondo-a adequadamente em sua estrutura para que, como esta pesquisa mesmo pontua, exerça efetivamente funções de modo competente para melhor apoiar as decisões a serem tomadas.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Lauro Brito de; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Carlos Alberto; Controladoria. *In*: CATELLI, (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. São Paulo: Atlas, 2001.
- ANDERSON, David R.; SCHMIDT, Leo. **A Practical Controllership**. Homewood: Richard D. Irwin, 1961.
- ANDRADE, Inacilma Rita Silva; PELEIAS, Ivam Ricardo. Controladoria e Cultura Organizacional: um estudo de caso. **Revista Brasileira de Contabilidade - CFC**, Brasília, n.142, ano 32, p. 29-39, jul/ago. 2003.
- ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2001.
- ANSOFF, H.I. **Corporate Strategy: An Analytic Approach to Business Policy for Growth and Expansion**. New York: McGraw-Hill, 1965.
- ARRUDA, Giovana Silva de; MADRUGA, Sergio Rossi; Freitas, FREITAS, Ney Izaguirry de. **A corporate governance and theory of agency in compliance with controlling**. Rev. Adm. UFSM, Santa Maria, v. i, n. 1, p. 71-84, Jan/Abr. 2008.
- ATTIE, William. **Auditoria**. 4^a ed. São Paulo: Atlas. 2009.
- ATKINSON, Anthony A; BANKER, Rajiv D; KAPLAN, Robert S. & YOUNG, S. Mark. **Management Accounting**. 2^a ed. New Jersey: Prentice Hall, 1997.
- BERLE, Adolf A.; MEANS, Jr. Gardiner C. **The Modern Corporation and Private Property**. Review by: E. Merrick Dodd, Jr. University of Pennsylvania Law Review and American Law Register Vol. 81, No. 6 (Apr., 1933).
- BERMAGASCHI, Mônica. **Recursos humanos para o agronegócio brasileiro**. Brasília: CNPq. 2000.
- BEUREN, Ilse Maria; MARTINS, Luciano Waltrick. Sistema de Informações Executivas: Suas Características e Reflexões sobre sua Aplicação no Processo de Gestão. **Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI - FEA - USP**, São Paulo, FIPECAFI, v.15, n. 26, p. 6 - 24, maio/agosto 2001.

BEUREN, Ilse M; MAMBRINI, Ariovaldo; COLAUTO, Romualdo D. A controladoria como unidade administrativa de suporte ao processo de gestão na perspectiva da gestão econômica. **Revista do CRCPR**, Curitiba/PR, v. 27, n. 133, p. 41-50, 2002.

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) - Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BRAGA, Roberto. **Fundamentos e técnicas de administração financeira**. São Paulo: Atlas 1995.

BRAGA, S. M. **Sistema de informação gerencial como suporte ao processo: um estudo de caso aplicado ao Instituto de Previdência do Município de Fortaleza**. – IPM. 2005. 172 p. Dissertação (Mestrado em Controladoria) - Universidade Federal do Ceara, Fortaleza, 2005.

BRITO, Osias Santana de. **Controladoria de risco-retorno em instituições financeiras**. São Paulo: Saraiva, 2003.

BRITO, Carmo Aparecido. **Um estudo exploratório sobre a atuação da controladoria nas empresas de factoring**. 2004. 174 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP, São Paulo, 2004.

CELLARD, André. **A análise documental**. In: POUPART, J. *et al.* A pesquisa qualitativa: enfoques epistemológicos e metodológicos. Petrópolis, Vozes, 2008.

CHRISTOFOLETTI, Anderson Luis. **Sistemas dinâmicos: as abordagens da teoria do caos e da geometria fractal em geografia**. In: GUERRA, A. J. T.; VITTE, A. C. (Org.). Reflexões sobre a geografia física no Brasil. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2004. p.89-110.

DIAS FILHO, J.M.; MACHADO, I.H.B. **Abordagens da pesquisa em contabilidade**. In: IUDÍCIBUS, S.; LOPES, A.B. (Coord.). Teoria avançada da contabilidade. São Paulo: Atlas, 2004.

FERNANDES, Francisco Carlos. **Uma Contribuição à Estruturação da Atividade de Controladoria em Entidades Fechadas de Previdência Privada: uma abordagem da gestão econômica.** São Paulo, 2000. 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.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e prática.** 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FIGUEIREDO, Saulo Porfírio. **Estratégias Competitivas para a criação e mobilização do conhecimento na Empresa,** Rio de Janeiro, Ed. Qualitymark, 2005.

FRANCIA, Arthur J. **Managerial Accounting,** 9ª edição. Houston: Dame Publ., 1991.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento Empresarial: Planejamento e controle gerencial.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GERAQUE, Eduardo A. Medina. **Reportagens Atravessadas – Um mergulho, via Teoria Geral dos Sistemas, na cobertura da poluição atmosférica feita por jornais brasileiros e mexicanos.** Tese Doutorado, USP, 2006.

GIL, Antônio C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa.** 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GITMAN, Lawrence. J. **Princípios da Administração Financeira.** 7ª ed. São Paulo: Harbra, 1997.

GODOY, Arilda Schmidt. **Pesquisa qualitativa – tipos fundamentais.** Revistas de Administração de Empresas. São Paulo, vol 35, nº 3, jul/set. 1995.

GOLDRATT, Eliyahu M. **Corrente Crítica.** Editora Nobel, 1998.

GOMES, José Mário Matsumura; SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo. **Fundamentos de auditoria contábil.** São Paulo: Atlas, 2006.

GUERREIRO, Reinaldo; BEUREN, Ilse Maria; BOFF, Marines Lucia. **Institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria em empresas do**

Estado de Santa Catarina, Brasil - XV Congresso Brasileiro de Custos – Curitiba - PR, Brasil, 12 a 14 de novembro de 2008.

GUIMARÃES, Iolanda Couto; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Anísio Cândido. A Importância da Controladoria na Gestão de Riscos das Empresas Não-Financeiras: um estudo da percepção de gestores de riscos e *controllers*. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, vol. 11, núm. 32, julho-setembro, 2009, pp. 260-275 Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado São Paulo, Brasil.

HAMEL, Gary, PRAHALAD, Coimbatore K. **Competindo pelo futuro**. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

HECKERT, J. Brooks; WILLSON, James D. **Controllershship**. New York: Ronald Press, 1963.

HILLSON, David. **Developing effective risk responses**. *In*: Project Management Institute Annual Seminars & Symposium, 1999, Philadelphia.

HORNGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial**. 5ª edição. Rio de Janeiro: Prentice/Hall, 1985.

IUDÍCIBUS, Sérgio; MARION, José Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade para o nível de graduação**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

JENSEN, Michael C. & MECKLING, William H. **Coordination, Control and the Management of Organizations**, Harvard Business School Working, Paper #98-098, 1999.

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

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Having Trouble with your Strategy? Then Map It!** Harvard Business Review, p. 3-11, September-October, 2000.

KNIGHT, Frank. H. Risk, **Uncertainty and Profit**. **Reprints of Economic Classics**. Augustus M. Kelley, Bookseller New York, 1964.

KNOEPPPEL, H. **Controllershship**. New York: John Wiley, 1935.

KRONMEYER Filho, O.R. **Pilotagem de Empresas – Uma nova abordagem no desdobramento, Implementação e Monitoramento da Estratégia**. Tese de Doutorado, Unisinos 2006.

KUPPER, R. Jorge; FERREIRA, Luciano da Silva; RIBEIRO, Paula; NASCIMENTO, Alessandra. Estudo Exploratório sobre o Papel da Controladoria na Gestão das Organizações. **Revista de Administração de Roraima-RARR**, Boa Vista. Vol. 4, n. 1, jan.-jun. 2014. p. 40-62.

LACOMBE, Francisco. **Teoria geral da administração**. Saraiva, 2009.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do Trabalho Científico: procedimentos básicos**, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e 172 trabalhos científicos. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1992.

LANGONI, Cristina Amélia Fontes. **Uma Visão da Contabilidade no Brasil. Informativo do CRC – ES**, junho 2010.

LUFT, Joan & SHIELDS, Michael D. **Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research**. *Accounting, Organizations and Society*, 2003.

LUNKES, Rogério João. **Manual do Orçamento**. São Paulo, Editora Atlas, 2003.

LUNKES, Rogério João; SCHNORRENBARGER, Darci. **Controladoria: na coordenação dos sistemas de gestão**. São Paulo: Atlas, 2009.

LUNKES, Rogério João; SCHNORRENBARGER, Darci; MACHADO, Alessandra de Oliveira; ROSA, Fabricia Silva da Rosa; TELES, João. **Funções da Controladoria: Um estudo nas 100 maiores empresas do Estado de Santa Catarina**. XVI Congresso Brasileiro de Custos – Fortaleza, CE, Brasil, 03 a 05 de novembro, 2009.

LUNKES, Rogério João; SCHNORRENBARGER, Darci; GASPARETTO, Valdirene. Um Estudo sobre as Funções da Controladoria. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações** – FEA-RP/USP, v. 4, n. 10, p. 106-126, set-dez, 2010.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 14ª. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTIN, Nilton Cano. Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. In **Revista Contabilidade & Finanças nº 28**, Janeiro/Abril de 2002. São Paulo: USP, 2002.

MARTINS, Gilberto de Andrade e LINTZ, Alexandre. **Guia para Elaboração de Monografias e Trabalhos de Conclusão de Cursos**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Gilberto de Andrade. Falando sobre Teorias e Modelos nas Ciências Contábeis. **BBR - Brazilian Business Review**, vol. 2, núm. 2, julho-diciembre, pp. 131-144. FUCAPE Business School, 2005.

MARTINS, Gilberto de Andrade; SILVA, R. B. C. **Plataforma Teórica – Trabalhos do 3º e 4º Congressos USP de Controladoria e Contabilidade: um estudo bibliométrico**. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 5, São Paulo: 2005. Anais do Congresso Usp de Controladoria e Contabilidade. São Paulo, 2005.

MATTAR, Fauze Najib. **Pesquisa de Marketing: Metodologia e Planejamento**. São Paulo: Atlas, 1996.

MENEZES, Luiz Leite de. **Os novos paradigmas para a controladoria em face da economia digital: uma abordagem do controller como gestor da informação**. Tese de Doutorado. São Paulo: FEA/USP, 2001.

MORANTE, Antônio Salvador; JORGE, Fauzi Timaco. **Controladoria: análise financeira, planejamento e controle orçamentário**. São Paulo: Atlas, 2008.

MORGAN, M. G.; HENRION, M. **Uncertainty, a guide to dealing with uncertainty in quantitative risk and policy analysis**. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.

MORRIS, Clarence (Org.). **Os grandes filósofos do direito: leituras escolhidas em direito**. Trad. Reinaldo Guarany. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

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

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; ALVES, Osmar de C.; FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. Florianópolis: Editora da UFSC, 1993.

MOTTA, João Maurício. **Auditoria: princípios e técnicas**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1992.

MOURA, V. de M.; BEUREN, I. M. **O suporte informacional da controladoria para o processo decisório da distribuição física de produtos**. Revista Contabilidade & Finanças, v. 14, n. 31, p. 45-65, 2003.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à Controladoria**. São Paulo: Atlas, 1993.

_____. **Controladoria.** (Material didático da disciplina EAC318 – Controladoria). São Paulo: USP, 1980.

OLIVEIRA, Luís Martins de. **Controladoria: conceitos e aplicações.** São Paulo: Futura, 1998.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JR., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica.** São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, Liliam R. de; PONTE, Vera M. R. O Papel da Controladoria nos Fundos de Pensão. Vol: 3 iss:5 pg: 97 -114. Fonte: **Revista Contemporânea em Contabilidade**, 2006.

OLIVEIRA, Everaldo L.; SPESSATTO, Giseli; BEZERRA, Francisco A. **Análise da produção científica brasileira sobre teoria da agência e assimetria da informação.** Apresentada nos congressos da USP e ENANPAD no período de 2004 a 2007. Disponível em <<https://www.furb.br/especiais/download/233988-530913/CUE0092008.pdf>>. Acessado em: 21 jan. 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. **Sistemas de Informações Contábeis: fundamentos e análise.** 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Controladoria Básica.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.

_____. **Controladoria Avançada.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

_____. **Controladoria Estratégica e Operacional: conceitos, estrutura, aplicação.** São Paulo: Cengage Learning, 2012.

PADOVEZE, Clóvis Luís; BENEDICTO, Gideon Carvalho de. **Cultura Organizacional: análise e impactos dos instrumentos no processo de gestão.** Encontro Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração – ENANPAD. Atibaia, 2003.

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

PENHA, José Carlos; PARISI, Cláudio. **Um Caminho para Integrar a Gestão de Riscos à Controladoria**. IX Congresso Internacional de Custos – Florianópolis, SC, Brasil, 28 a 30 de novembro de 2005.

PEREZ, J. Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sérgio Paulo Cintra. **Controladoria de Gestão: Teoria e Prática**. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 1997.

PETERS, Marcos Reinaldo Severino. **Controladoria Internacional**: incluindo *Sarbanes Oxley Act* e *USGAAP*. São Paulo: DVS Editora, 2004.

PIPKIN, Anthony. **The Controller's Role on Route to the 21st Century**. CMA Management. 1989.

PINHO, Ruth Carvalho de Santana. **Inter-relacionamento entre Controladoria, Controle Interno, Compliance, Auditoria, Conselho Fiscal e Comitê de Auditoria**. Temas Transversais em Auditoria. Fortaleza: Edições UFC, 2011.

RIBEIRO, Henrique César Melo. Contribuição do Congresso USP ao estudo da Área Temática Controladoria e Contabilidade Gerencial: Uma Bibliometria. **RACE – Revista de Administração, Contabilidade e Economia**. Unoesc, v. 12, n. 2, p. 709-746, jul./dez. 2013.

RICHARDSON, Robert Jarry. **Pesquisa Social Métodos e Técnicas**. São Paulo: Atlas, 2012.

RITSON, Graeme; JOHANSEN, Eric; OSBORNE, Allan. Successful programs wanted: Exploring the impact of alignment. **Project Management Journal**, v. 43, n. 1, p. 21-36, 2012.

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

SANTOS, Paulo Sérgio Monteiro dos. **Gestão de riscos empresariais: um guia prático e estratégico para gerenciar os riscos de sua empresa**. Osasco, SP: Novo Século Editora, 2002.

SCHNEIDER, Luiz Carlos. **Avaliação de processos de segurança da informação na integração das áreas de controladoria e de tecnologia da informação**.

Dissertação Mestrado. Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, 2012.

SCHMIDT, Paulo (organizador). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

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

SEGRETI, J.; PELEIAS, I.R.; RODRIGUEZ, G.M. **Custos da atividade de governança corporativa sob o enfoque da controladoria moderna**. In: Congresso Internacional de Custos. Santa Catarina, 2005.

SIFFERT, Nelson. **Governança corporativa: padrões internacionais e evidências empíricas no Brasil nos anos 90**. Revista do BNDES, Rio de Janeiro, v. 9, jun. 1998.

SOUZA, Marcelo Vidal de. **Redes de Microcomputadores: aplicações e utilidade para a controladoria**. São Paulo, 1993. 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.

TUNG, Nguyen Huu. **Controladoria Financeira das Empresas: uma abordagem prática**. 8ª ed. São Paulo: EDUSP, 1993.

UEBELE, Herbert. **Verbreitungsgrad und Entwicklungsstad des Controlling in Deutschen Industrieunternehmen**. Ergebnisse einer Empirischen Untersuschung. Köln: DBW-Depot, 1981.

VILLAS BOAS, Fernando J. A Controladoria: um modelo conceitual integrado. **Revista de Contabilidade do CRC-SP**. São Paulo, ano IV, n.12, p. 60-73, Jun. 2000.

YIN, Robert. K. **Estudo de Caso: planejamento e métodos**. 4ª. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

YOSHITAKE, Mariano. **Funções do Controller: conceitos e aplicações de controle gerencial**. 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. São Paulo, 1982.

_____. **Manual de controladoria financeira.** São Paulo: IOB, 1984.

APÊNDICE A – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE ESCLARECIDO (TCLE)

Título da Pesquisa: “FUNÇÕES EFETIVAMENTE EXERCIDAS PELA CONTROLADORIA EM EMPRESAS DE MÉDIO PORTE: ALINHAMENTO ENTRE A PRÁTICA E A TEORIA”

Prezado (a) participante:

Meu nome é Sílvio Jordan Brescovici e sou estudante do curso de Mestrado Profissional em Gestão e Negócios na Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS. Estou realizando uma pesquisa, sob supervisão do professor Dr. Francisco Zanini que tem por objetivo analisar as funções exercidas pela controladoria em empresas gaúchas de médio porte.

Sua participação será através de uma entrevista individual, um questionário em escala Likert e da disponibilização de documentos. Essa atividade ocorrerá em momento previamente combinado. Cabe mencionar que a entrevista será gravada em áudio. A participação nesse estudo é voluntária e se você decidir não participar ou quiser desistir, em qualquer momento, tem absoluta liberdade de fazê-lo.

Na publicação dos resultados desta pesquisa, sua identidade será mantida no mais rigoroso sigilo. Serão omitidas todas as informações que permitam identificá-lo(a). Mesmo que você não perceba benefícios diretos em participar, é importante considerar que, indiretamente você estará contribuindo para a compreensão do fenômeno estudado e para a produção de conhecimento científico.

Quaisquer dúvidas relativas à pesquisa poderão ser esclarecidas pelo pesquisador, fone XX – XXXXXXXX, e-mail XXXXXXXXXXXXXXXX ou pela Unisinos.

Atenciosamente

Sílvio Jordan Brescovici

Matrícula: XXXXXXXX

Local e data

Dr. Francisco Zanini (Professor Orientador)

Consinto em participar deste estudo e declaro ter recebido uma cópia deste termo de consentimento.

Nome e assinatura do participante

Local e data

APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO ESCALA LIKERT

As proposições abaixo apresentam afirmativas que devem ser respondidas com base nas funções da controladoria, dispondo das opções a serem assinaladas onde: 1 – Discordo totalmente, 2 – Discordo, 3 – Concordo, 4 – Concordo totalmente.

Categoria	Proposições	1	2	3	4
Posição Hierárquica	A controladoria foi implantada para apoiar o processo decisório				
	A controladoria se posiciona na hierarquia numa função de staff (atua como órgão de auxílio ou apoio)				
	A controladoria se posiciona na hierarquia numa função de linha (atua efetivamente na operação)				
	A controladoria está numa posição intermediária atrelada e com subordinação ao diretor de finanças e contabilidade				
	A controladoria na posição hierárquica que se encontra tem atingido seus objetivos				
	A controladoria atua na integração entre os departamentos da organização				
Contabilidade, Gestão Econômica e Financeira	A participação da Controladoria é decisiva nas questões econômica e financeira da organização				
	A controladoria influencia as decisões de financiamento e investimento				
	A controladoria fiscaliza a gestão econômica e financeira				
	A controladoria exerce atividades na tesouraria da empresa				
	As atividades da controladoria estão exclusivamente voltadas à atividade fiscal e contábil				
Gestão de Riscos, Controles Internos e Governança Corporativa	A controladoria fornece insumos para análise dos riscos externos e conjunturais				
	A controladoria é responsável pela gestão de riscos				
	A controladoria avalia indicadores internos para o acompanhamento do risco do negócio				
	Atividades de auditoria são realizadas pela controladoria				
	Apoia as práticas de Governança pela via da redução da informação assimétrica dentro da organização				
	A controladoria é fonte de informações para apoio ao processo de governança da empresa				
	A controladoria fiscaliza e controla a gestão de riscos				

Categoria	Proposições	1	2	3	4
Sistemas de Informação Organizacional	A controladoria se utiliza dos sistemas de informações para integrar e contribuir no atingimento dos resultados				
	A controladoria participa do tratamento e modelagem do sistema de informação organizacional				
	A controladoria monitora pelo sistema de informações a gestão e os resultados dos departamentos				
	A controladoria se utiliza do Sistema de Informações a partir de dados estatísticos, para análise de mercado e para projeção e elaboração de cenários				
	A controladoria dispõe de um sistema eficiente de informações que apoie a gestão				
Planejamento e Orçamento	A controladoria organiza o processo de planejamento estratégico da organização				
	A controladoria acompanha a implementação do planejamento estratégico da organização				
	A controladoria aporta indicadores que permitem o acompanhamento da execução do planejamento estratégico da organização				
	A controladoria apoia o processo de planejamento estratégico da organização				
	A integração das áreas é exercida pela gestão do orçamento de responsabilidade da controladoria				
	A controladoria consolida o processo orçamentário de cada departamento/ área de negócio				
	Cabe à controladoria o planejamento, desenvolvimento, controle e proposição de correções das rotas na organização				

Fonte: Elaborado pelo autor (2016)

APÊNDICE C – ROTEIRO DAS ENTREVISTAS SEMIESTRUTURADAS

Abordagem	Autor	Categoria	Questões Propostas
Apoio aos processos com informações de caráter administrativo	Anderson e Schmidt (1961)	Posição Hierárquica	Quais foram as motivações para implantar a controladoria? Como o senhor caracteriza a posição e a abrangência da controladoria na organização? Ela tem obtido os resultados esperados nesta posição? Qual a participação da controladoria na integração entre os departamentos da organização? Qual o apoio e contribuição para as decisões da diretoria?
Atuação como gestor com visão mais generalista da organização. Atividade sob os planos de ação	Mosimann e Fisch (1999) Padoveze (2012)		
Exerce controles sobre os diversos departamentos da organização	Koliver (2005)		
Integração das áreas e assessoria aos gestores	Fernandes (2000)		
Funções de Staff Apoio aos departamentos com informações. Não atua operacionalmente	Anthony e Govindarajan (2001) Yoshitake (1982) Nakagawa (1980)		
Funções de Linha Atividades Controle e Planejamento	Oliveira (1998) Padoveze (2004)		
Posição intermediária atrelada e com subordinação ao diretor de finanças e contabilidade	Lunkes e Schnorrenberger (2009)		
Gestão e desenvolvimento dos departamentos Econômico e Financeiro	Padoveze (2004) Figueiredo e Caggiano (2008) Nakagawa (1980) Oliveira (1998)	Contabilidade, Gestão Econômica e Financeira	Como ocorre a participação da Controladoria nas questões econômica e financeira da organização? Descreva. A controladoria atua na fiscalização ou na gestão econômica e financeira? Na gestão econômica e financeira o papel da controladoria é operacional, tático ou estratégico? Qual a função exercida pela controladoria quanto à contabilidade ?
Otimização dos recursos pela modelagem da Gestão Econômica	Almeida, Parisi e Pereira (<i>In</i> Catelli, 2001) Mosimann e Fisch (1999)		
Responsável pelo Planejamento Financeiro. Controle Financeiro	Tung (1993) Knoepel (1935)		
Observa, fiscaliza e zela pela gestão dos recursos financeiros	Morante e Jorge (2008)		
Avaliação e controle do desempenho da organização	Kanitz (1976)		

Abordagem	Autor	Categoria	Questões Propostas
Acompanhamento do negócio, com responsabilidade sobre os eventos externos à organização inclusive a análise ambiental e conjuntural	Padoveze (2012) Oliveira (1998)	Gestão de Riscos e Controles Internos	Qual a atuação da controladoria sobre a gestão de riscos, os controles internos e a governança corporativa? A controladoria atua como auditora dentro da organização? A controladoria exerce suas atividades de controle e monitoramento com base no modelo de negócio da organização?
Atuação sobre a gestão do risco	Brito (2003)		
Controle e gestão com base no modelo de negócio	Beuren, Mambrini e Colauto (2002) Penha e Parisi (2005)		
Responsável pela constituição de normas e procedimentos	Roehl-Anderson e Bragg (2000)		
Apoio à gestão pela via da redução da informação assimétrica dentro da organização	Arruda, Madruga e Freitas (2008)		
Emprego de indicadores voltados ao negócio e mensurando e mitigando o risco	Goldratt (1998)		
Suporte à gestão por intermédio do seu sistema de informação	Padoveze (2004) Perez <i>et al</i> (1997) Beuren e Martins (2001)	Sistemas de Informação Organizacional	Quais as ações da controladoria quanto às questões associadas à gestão da informação e a integração com os gestores? Como a controladoria apoia à gestão a partir do emprego dos sistemas de informação?
Tratamento e modelagem do sistema de informação	Almeida, Parisi e Pereira (<i>In</i> Catelli, 2001)		
Emprego do Sistema de Informações com dados estatísticos, pela análise de mercado e pela projeção e elaboração de cenários	Padoveze (2012)		
Sistema de informações gerenciais: informação, gestão, resultado e o exercício do controle do que se gerencia	Frezatti (2008)		

Abordagem	Autor	Categoria	Questões Propostas
Desenvolvimento do Planejamento Estratégico Acompanhamento das ações dos gestores Sistema de planejamento e controle	Pipkin (1989) Padoveze (2012) Anthony e Govindarajan (2001) Villas Boas (2000) Ansoff (1965) Schmidt e Santos (2006) Kronmeyer (2006)	Planejamento e Orçamento	Há participação da controladoria nas questões estratégicas, seja nos planos estratégicos, táticos ou operacionais da organização? Se sim, descreva. A controladoria atua como organizadora e controladora do planejamento ou apoiadora dele? Qual o papel da controladoria quanto ao orçamento organizacional?
Gestão e coordenação do orçamento	Nakagawa (1993) Padoveze (2004)		
Apoio ao desenvolvimento do orçamento	Kanitz (1976)		
Integra as áreas a partir da gestão do orçamento	Anderson e Schmidt (1961)		
Planejamento e Controle	Lacombe (2009)		

Fonte: Elaborado pelo autor (2016)