

O envolvimento da controladoria no processo de gestão: um estudo em empresas industriais do estado do Rio Grande do Sul

Juliano Giongo

Auster Moreira Nascimento

Resumo:

No processo de gestão das organizações são tomadas decisões relevantes para busca da eficácia organizacional. A literatura destaca a participação da área de controladoria nesse processo, enfatizando a sua atuação sistêmica na organização através da interação com todas as áreas da empresa. Esta pesquisa buscou verificar em que nível vem ocorrendo a participação da área de controladoria no processo de gestão das organizações. Para essa verificação foi efetuada uma pesquisa de campo junto às empresas industriais de grande porte do estado do Rio Grande do Sul. Por meio da pesquisa demonstrou-se a efetiva participação da controladoria em todas as etapas do processo de gestão. Constatou-se que esta área é a principal responsável pela implantação e monitoramento dos controles internos da organização, ocorrendo o mesmo em relação ao monitoramento e manutenção do seu sistema de informações. Por outro lado, constatou-se que esta área está em desenvolvimento nas empresas, já que algumas funções que são destacadas pela literatura como de sua responsabilidade, acabam sendo delegadas para outras áreas da organização.

Área temática: *Controladoria*

O envolvimento da controladoria no processo de gestão: um estudo em empresas industriais do estado do Rio Grande do Sul

Juliano Giongo (Universidade do Vale do Rio dos Sinos - Brasil) juliano.js@brturbo.com.br

Auster Moreira Nascimento (Universidade do Vale do Rio dos Sinos - Brasil) auster@uol.com.br

Resumo

No processo de gestão das organizações são tomadas decisões relevantes para busca da eficácia organizacional. A literatura destaca a participação da área de controladoria nesse processo, enfatizando a sua atuação sistêmica na organização através da interação com todas as áreas da empresa. Esta pesquisa buscou verificar em que nível vem ocorrendo a participação da área de controladoria no processo de gestão das organizações. Para essa verificação foi efetuada uma pesquisa de campo junto às empresas industriais de grande porte do estado do Rio Grande do Sul. Por meio da pesquisa demonstrou-se a efetiva participação da controladoria em todas as etapas do processo de gestão. Constatou-se que esta área é a principal responsável pela implantação e monitoramento dos controles internos da organização, ocorrendo o mesmo em relação ao monitoramento e manutenção do seu sistema de informações. Por outro lado, constatou-se que esta área está em desenvolvimento nas empresas, já que algumas funções que são destacadas pela literatura como de sua responsabilidade, acabam sendo delegadas para outras áreas da organização.

Palavras-chave: Processo de gestão; Planejamento estratégico; Sistema de informações.

Área Temática: Controladoria

1 Introdução

As modificações no ambiente operacional provocam a necessidade de constantes alterações na forma de gestão das empresas. O aumento da competitividade, o avanço da tecnologia, a crescente exigência dos consumidores, entre outros, são fatores que impactam as empresas e exigem destas uma permanente adaptação a esse ambiente desafiador.

Diante desses desafios, a elaboração e consolidação de um adequado planejamento estratégico e seus planos decorrentes pelas empresas, podem trazer contribuições valiosas para que as decisões tomadas no presente apoiem as conseqüências geradas no futuro.

É na administração dessas situações que se insere a controladoria, cuja função básica é subsidiar os gestores na busca constante da eficácia organizacional, através da disseminação de informações tempestivas e relevantes, mantendo uma estreita relação com a atividade de planejamento nas empresas.

A controladoria atua no processo de gestão com o objetivo de proporcionar aos gestores os meios que os levem a atingir a eficácia organizacional, de modo que todas as decisões estejam voltadas à harmonia operacional, tomadas sempre à luz dos objetivos globais da organização e com os gestores atuando de forma sincronizada no sentido de gerarem, com suas ações, os melhores resultados possíveis com o menor sacrifício de recursos possíveis.

A fim de verificar qual o nível de participação da área de controladoria nas empresas industriais de grande porte do estado do Rio Grande do Sul com origem de capital nacional,

propõe-se a responder a seguinte questão: Qual a participação da controladoria no processo de gestão, compreendido pelos planejamentos estratégico e operacional e suas fases de execução e controle?

Em vista do problema exposto, o objetivo deste estudo é identificar a participação da controladoria nas fases do processo de gestão, composto pelo planejamento estratégico e seus desdobramentos e avaliar a participação da controladoria na implementação e monitoramento dos controles internos e do sistema de informações da organização.

Este artigo tem o intuito de contribuir tanto para o meio acadêmico como para o profissional, primeiro, pelo fato de verificar como ocorre na prática a atuação da controladoria no processo de gestão; segundo, por investigar empiricamente um universo de empresas em atividade no Brasil, comparando os resultados da prática com o que a literatura retrata.

2 Referencial Teórico

2.1 Controladoria

Para Roehl-Anderson e Bragg (1996), através da controladoria a direção de uma empresa tem a possibilidade de conduzir a que seus esforços sejam produtivos. É junto a essa área que a alta direção e os gestores da organização buscarão informações consistentes a fim de definir os rumos a serem seguidos pela organização.

Tung (1974) destaca que, para a execução de suas funções na organização, a controladoria requer a aplicação de princípios adequados, que englobem todas as atividades da empresa, desde o planejamento inicial até a obtenção do resultado final. O autor complementa que, no que tange ao planejamento, o *controller* deve, entre outras medidas, verificar as possibilidades da empresa para fixar objetivos, estabelecer políticas básicas, definir as responsabilidades de cada área na organização, estabelecer padrões de controle, desenvolver métodos eficientes de comunicação e manter um sistema adequado de informações.

Beuren (2002) refere que é ao *controller*, profissional responsável pela área de controladoria, que os gestores se dirigem para obter orientações quanto à direção e ao controle de suas atividades, visto que ele é o responsável pelo sistema de informações da empresa. É uma atribuição da controladoria manter os gestores informados sobre os eventos passados, o desempenho atual e os possíveis rumos da empresa.

O aumento da complexidade das atribuições da controladoria exige um conhecimento técnico bastante apurado não apenas numa área específica, pois deixou de ter apenas funções contábeis, mas incorporando novas funções relacionadas a outras áreas de conhecimento e que são essenciais para o desempenho de sua atividade. A alteração do foco da controladoria, deixando de ser uma área que processa papéis para trabalhar em conjunto com outras áreas da empresa, tendo como princípio fundamental a geração de informações que supram as necessidades dos gestores, é uma situação necessária diante do atual contexto organizacional em que as empresas estão inseridas (WILLSON; ROEHL-ANDERSON; BRAGG, 1998).

Almeida *et al.* (2001, p. 344) afirmam que

a controladoria não pode ser vista como um método voltado ao como fazer. Para uma correta compreensão do todo, devemos cindi-la em dois vértices: o primeiro como ramo do conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda a base conceitual, e o segundo como órgão administrativo respondendo pela disseminação do conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informação.

A controladoria, enquanto ramo do conhecimento, apoiada pela teoria da contabilidade e numa visão interdisciplinar, é responsável pelo estabelecimento de bases teóricas e conceituais necessárias à modelagem, à construção e à manutenção de sistemas de informação e modelo de gestão, que supram as necessidades informativas dos gestores guiando-os durante o processo de gestão para a tomada de decisões que conduzam aos objetivos esperados. Assim entendem Almeida *et al.* (2001), destacando, ainda, que a controladoria é a área coordenadora das informações das diversas áreas da empresa, mas que não substitui a responsabilidade dos gestores pelos resultados obtidos, e, sim, busca induzi-los a alcançar resultados positivos.

Beuren (2002) destaca que como órgão administrativo, é necessário o envolvimento da área de controladoria no processo de gestão da empresa, com o objetivo de melhorar a tomada de decisões, bem como de propor o aperfeiçoamento dos instrumentos de planejamento e de controle gerencial por meio da construção de modelos, aplicações da pesquisa operacional, uso da estatística, entre outros recursos que possam tornar o sistema de informações, sob sua responsabilidade, mais eficaz.

Conforme se pode observar na Figura 1, a participação da controladoria no processo de gestão inicia quando são implementados e monitorados os controles internos da organização. A implantação de uma sólida estrutura de controles internos proporciona a geração de um adequado sistema de informações, que, por sua vez, permite à controladoria atender ao processo de gestão com informações consistentes, necessárias à tomada de decisões.

A controladoria também participa na estruturação do modelo de gestão da organização, o qual é baseado em sua missão, crenças e valores (figura 01). Com base no modelo de gestão é definida uma série de diretrizes que deverão ser adotadas no decorrer do processo de gestão.

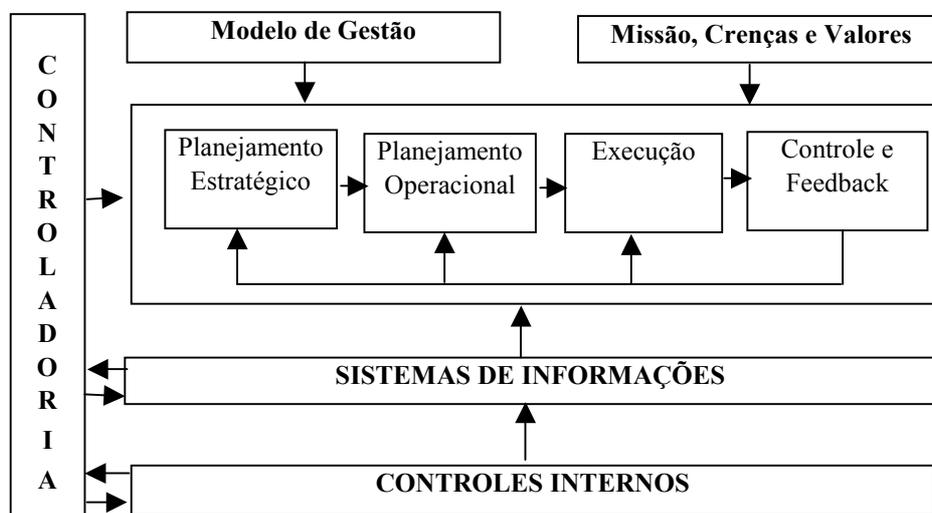


Figura 1 - A Participação da Controladoria no Processo de Gestão

O processo de gestão, em toda a sua extensão, representa um importante processo de controle das operações da empresa (CATELLI *et al.*, 2001). A controladoria atende a esse processo através da geração de informações aos gestores responsáveis, atuando também no monitoramento desse plano.

O estabelecimento e a manutenção de um processo de gestão integrado, com base nas premissas estabelecidas no modelo de gestão, é uma das atribuições da controladoria. Portanto, sua função nesse processo, consiste em levar a que todos os gestores da empresa

trabalhem no sentido de obter uma sinergia, buscando alcançar o objetivo global da organização.

2.1.1 Sistema de informações

Guerreiro (1992) ressalta que os gestores têm grande dependência do recurso informação, que se constitui na matéria-prima do processo de gestão. O autor complementa:

A informação deve ter um sentido lógico para o gestor, portanto os conceitos de mensuração aplicados no sistema não podem ser dogmáticos, e sim racionais. O sistema de informações [...] deve ser configurado de forma a atender eficientemente às necessidades informativas de seus usuários, bem como incorporar conceitos, políticas e procedimentos que estimulem o gestor a tomar as melhores decisões para a empresa (GUERREIRO, 1992, p. 3).

Por ser a informação um recurso, devem ser estabelecidos mecanismos que tornem a sua utilização mais racional e com maior retorno em relação aos recursos sacrificados em sua produção, o que seria, em outras palavras, a observação da relação custo/benefício para sua obtenção e utilização (ALMEIDA *et al.*, 2001).

As informações devem ser tratadas como um recurso valioso, de forma a assegurar a continuidade e o cumprimento da missão das organizações. Um fluxo constante de informações é necessário para que os gestores tomem decisões corretas em todas as fases do processo de gestão. As empresas que utilizam a informação com eficácia podem ter vantagens em determinadas oportunidades e, dessa forma, ganhar espaço em relação a seus concorrentes (BEUREN, 2002).

Guerreiro (1989) esclarece que o sistema de informações deve dar o devido suporte às fases do processo de gestão, planejamento, execução e controle, bem como assegurar a integração entre essas fases. Destaca que as etapas do processo de gestão são bastante dependentes entre si, principalmente entre o planejamento e o controle, e que a amarração entre o planejamento, a execução e o controle é efetuada através da informação.

A controladoria, como área que implementa e monitora o sistema de informações da empresa, auxilia na criação de parâmetros e na geração de informações que orientem os gestores na tomada de decisões voltadas à otimização do resultado global da organização.

2.1.2 Controle interno

Uma sólida base de controles internos representa a segurança necessária nas informações geradas pela área de controladoria e, conseqüentemente, o apoio adequado em todas as etapas do processo de gestão. Attie (1998, p. 110) reproduz o conceito de controle interno apresentado pelo Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados – AICPA:

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

O autor chama a atenção para a amplitude do significado de controle interno, que inclui uma série de procedimentos que, se conjugados de forma adequada, asseguram a fluidez necessária para a obtenção de algo palpável. Acrescenta que o controle somente atinge seu significado e relevância quando é concebido para garantir um objetivo bem definido.

Roehl-Anderson e Bragg (1996) concebem a estrutura de controle interno da organização como o conjunto de normas e procedimentos estabelecidos para que a organização alcance seus objetivos e, nesse sentido, enfatizam poderem ser utilizados procedimentos de controle em todas as atividades da empresa.

As atividades desenvolvidas na organização devem estar alinhadas entre si a fim de que o seu objetivo global seja alcançado. Para que se obtenha essa sinergia, faz-se necessária a tomada de decisões, processo que exige um grande número informações. A geração de informações adequadas depende, em grande parte, dos controles internos da organização, que visam, entre outros aspectos, à criação de mecanismos a fim de evitar falhas ou, mesmo, fraudes nas atividades da organização, gerando confiabilidade ao sistema de informações da empresa, que, por sua vez, subsidiam o processo de gestão.

Willson, Roehl-Anderson e Bragg (1998) destacam que, historicamente, a ênfase dos sistemas de controles internos referia-se à prevenção de fraudes. Hoje, contudo, os controles internos não são utilizados apenas para esse fim, e sim, acima de tudo, para monitorar a consistência e a velocidade de conclusão das mais diversas operações realizadas na empresa.

Dessa forma, é importante salientar que não basta às organizações terem uma estrutura de controle interno. É necessário que essa estrutura seja forte o suficiente para gerar as informações necessárias aos diversos segmentos da empresa que as utilizarão na tomada de decisões, sempre voltadas para atingir o resultado global da organização. A controladoria, conforme abordado, participa da implantação e do monitoramento desses controles, o que possibilita, quando adequados, o controle de todas as operações da organização, materializado no processo de gestão.

2.2 Processo de Gestão

Padoveze e Benedicto (2003) salientam que, como o modelo de gestão é a base para formatação de todo o processo de gestão, este, por sua vez, traduzirá em todas as suas etapas a cultura organizacional da empresa, sendo destacado por Beuren (1998) como um processo que visa garantir que as decisões dos gestores contribuam para otimizar o desempenho da organização.

Crozatti (1998) destaca que, para levar a empresa a uma situação objetivada, é necessário que o processo de gestão seja constituído de planejamento estratégico, com o que serão obtidas diretrizes estratégicas capazes de garantir a continuidade da empresa; o planejamento operacional, com a finalidade de implementar as diretrizes estratégicas e de garantir a eficácia necessária à continuidade, e o controle, para acompanhamento dos resultados de acordo com os planos.

Catelli *et al.* (2001) e Pereira (2001) incluem a fase de execução como uma das etapas do processo de gestão. Os primeiros ainda destacam que, na fase de controle, os resultados atingidos são transmitidos através de um sistema de *feedback*, que relata aos responsáveis a situação da organização em determinado momento.

Pereira (2001) refere que o processo de gestão pode assumir diversas formas na realidade das empresas, mas deve assegurar que as decisões tomadas por essas conduzam-nas ao cumprimento de sua missão, garantindo sua adaptação e equilíbrio ao ambiente operacional, necessários para a sua continuidade.

Em relação à participação da controladoria nesse processo, Padoveze (2002) destaca que uma de suas funções básicas é apoiar a empresa em todo o processo de gestão. Esse apoio consiste, basicamente, em ajudar os gestores na tomada de decisões por meio da indicação de

alternativas, além da elaboração de modelos de informação e mensuração adequados à sua necessidade.

É por intermédio do sistema de informações que ocorre a atuação essencial da controladoria no processo de gestão, buscando envolver todas as necessidades de informações para que a empresa alcance seus objetivos (PADOVEZE; BENEDICTO, 2003), visando subsidiar da melhor maneira possível as decisões tomadas durante o referido processo.

2.2.1 O planejamento estratégico

Roehl-Anderson e Bragg (1996) apresentam o planejamento estratégico como o mais importante dos componentes do processo de gestão, no qual se descrevem, em termos gerais, as características e objetivos da empresa.

No planejamento estratégico já estará definida claramente a missão da empresa e, conseqüentemente, o seu modelo de gestão, a partir dos quais serão definidos os objetivos para que se consiga chegar a essa missão e as estratégias necessárias para alcançar tais objetivos.

Padoveze e Benedicto (2003) explicam que o planejamento estratégico surge de um processo de tradução de informações em planos para atender às metas e aos objetivos da empresa e que a base de todo o processo está em identificar, coletar, armazenar, mensurar, analisar, entender, interpretar e julgar informações, consolidando as idéias e conceitos baseados nessas informações para processos decisórios subseqüentes.

A realização do planejamento estratégico parte dos objetivos globais da empresa, analisando-se as variáveis que impactam o seu ambiente operacional, tanto em nível externo, no que diz respeito às suas ameaças e oportunidades, como no interno, relacionado aos seus pontos fortes e fracos.

No planejamento estratégico, todas as áreas da organização devem ter participação, sendo responsáveis pela elaboração de seus próprios planejamentos. Partindo da diretriz estratégica global da empresa, definida pela alta gestão, são definidos os planos de cada área. A área de marketing, por exemplo, é responsável pelo seu planejamento, baseado no qual a produção elabora o seu, assim ocorrendo com todas as áreas da organização, visando adequar suas estratégias com a diretriz estratégica da empresa e com as estratégias das demais áreas da organização a fim de que o resultado global da empresa seja alcançado.

O entendimento de que todas as áreas da empresa devem participar do planejamento estratégico é corroborado por Nascimento (2002), quando destaca que o envolvimento de todas as áreas no processo de planejamento estratégico permite que não ocorra o rompimento da seqüência de implementação, dada a pouca importância que uma determinada área possa atribuir a essa etapa em decorrência de não ter sido envolvida em todo o processo.

Com o envolvimento e a participação de todos os gestores na fase do planejamento estratégico, esses passam a entender os objetivos da organização de uma forma global, buscando a integração do planejamento de todas as áreas, a fim de alcançar a eficácia operacional.

2.2.2 O planejamento operacional

Das estratégias de cada área emana o planejamento operacional, como um desdobramento do planejamento estratégico, onde ocorre a transformação dos aspectos qualitativos das estratégias em quantitativos.

Padoveze (2002) destaca o planejamento operacional como um detalhamento dos planos e diretrizes estratégicas com o objetivo de dar existência física aos planos delineados,

detalhando-se as alternativas selecionadas e quantificando-se analiticamente os recursos, volumes, preços, prazos, investimentos e demais variáveis planejadas.

O planejamento operacional consiste na identificação, integração e avaliação de alternativas de ação e na escolha de um plano de ação a ser implementado (CATELLI *et al.*, 2001). Os mesmos autores (2001, p. 140) ainda destacam que “esse processo deve acontecer com a participação dos responsáveis pelas diversas áreas funcionais da empresa, para que reflita as condições operacionais adequadas e exista o compromisso com o seu cumprimento”.

Essa participação de todas as áreas é importante na consolidação do planejamento operacional porque ninguém detém o conhecimento técnico mais adequado do que a própria área funcional responsável. O gestor da área de produção, por exemplo, é a pessoa mais bem informada sobre as novas tecnologias de equipamentos para determinado tipo de máquina, e assim acontece com todas as áreas da organização, razão pela qual os gestores de cada área devem ter participação efetiva.

A utilização desse conhecimento técnico dos gestores traz o embasamento necessário para o estabelecimento correto de padrões de comportamento, seja qual for sua natureza, pois estarão sendo consideradas, além dos aspectos qualitativos das estratégias, as condições físicas necessárias para sua efetivação, o que possibilita a transformação desses aspectos qualitativos em quantitativos.

Uma das formas de relatório mais comuns relacionadas ao planejamento operacional são os orçamentos, que estão baseados em todas as informações processadas anteriormente e por meio dos quais são quantificadas todas as operações da empresa. Resultam nos orçamentos de vendas, produção, despesas, fluxo de caixa, demonstrações contábeis, entre outras peças orçamentárias, que devem trazer informações que sirvam de base para a tomada de decisões.

O sistema de orçamento visa antecipar a visualização dos possíveis resultados operacionais, considerando os aspectos relevantes de produtividade, qualidade e competitividade que o ambiente operacional impõe (ZDANOWICZ, 2000). O autor esclarece que a adoção da proposta orçamentária pela empresa pressupõe a prévia análise de todos os fatores relevantes contidos no planejamento estratégico e operacional.

No planejamento operacional, a controladoria é a responsável pela transformação dos aspectos qualitativos em padrões de comportamento operacional, sejam de natureza monetária ou não, econômicos, físicos ou financeiros, quantificando, dessa forma, os objetivos de cada área da organização. Esses padrões decorrem dos objetivos globais da empresa, das informações contidas no banco de dados da controladoria, bem como de outras informações colhidas junto às próprias atividades operacionais da organização e nas expectativas contidas no planejamento, guiando os gestores na execução de suas atividades e permitindo o controle dos resultados alcançados.

2.2.3 A execução do planejamento operacional

A fase da execução corresponde à efetivação do planejamento da empresa, ou seja, as ações práticas que devem ser realizadas por área para se atingir as estratégias definidas. Nesta fase, às ações são implementadas, e a partir disso, serão atingidos ou não os objetivos traçados pela organização.

Corresponde à fase em que os recursos são consumidos e os produtos são gerados. Nesta fase ainda podem ocorrer alterações e ajustes, quando se busca a opção de outras alternativas operacionais, a seleção da mais adequada e a implementação dos ajustes. As ações definidas no planejamento operacional são implementadas e os recursos são consumidos (CATELLI, *et al.*, 2001).

Pereira (2001) assinala que a execução envolve a identificação, a simulação e a escolha de alternativas para o cumprimento das metas, bem como a implementação das ações.

Durante a execução ocorre a materialização do planejamento, quando todas as estratégias definidas pela empresa devem se transformar em realizações; assim, é importante um monitoramento constante das ações realizadas a fim de que cumpram com os objetivos estabelecidos. Esta fase corresponde a um processo contínuo no qual os gestores são responsáveis pela tomada de uma série de decisões a fim de que as realizações ocorram da maneira esperada; porém, demandam informações adequadas. A controladoria, por sua vez, é responsável pela geração dessas informações, subsidiando, dessa forma, os gestores.

Portanto, nesta fase, a controladoria exerce um monitoramento, não no sentido de controlar os resultados atingidos, mas, sim, de prestar informações durante a execução do planejamento operacional, o que ocorre antes das realizações acontecerem.

2.2.4 O controle e *feedback*

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

O controle deve ser executado junto a todas as áreas da organização, avaliando o resultado de cada uma individualmente e, também, da empresa como um todo. Catelli *et al.* (2001) afirmam que a avaliação do desempenho nesta fase deve ser analítica e global. Acrescentam que para a implementação do controle com sucesso, devem-se seguir quatro etapas: a) prever os resultados das decisões na forma de medidas de desempenho; b) reunir informações sobre o desempenho real; c) comparar o desempenho real com o previsto; e d) verificar quando uma decisão foi deficiente, corrigindo o procedimento que a produziu e suas conseqüências.

É importante que todas as etapas anteriores ao controle tenham sido desenvolvidas de maneira a gerar informações adequadas, metas claras e passíveis de serem atingidas, para que, nessa fase, possa se assegurar que os resultados planejados sejam efetivamente alcançados.

Nessa fase, é responsabilidade da controladoria o confronto dos resultados alcançados com os resultados planejados, identificando quais áreas corresponderam ou não às expectativas do planejamento.

Após detectar as possíveis diferenças ocorridas, os resultados devem ser comunicados aos gestores, para que corrijam eventuais desvios, e para a alta gestão, a fim de demonstrar como a empresa, num contexto global, está se comportando. Essa comunicação é efetuada através do *feedback*, que, segundo Oliveira (2001), é um instrumento fundamental para o controle das decisões por possibilitar a avaliação contínua do desempenho planejado contra o desempenho esperado.

No mesmo sentido, o *feedback*, de acordo com Figueiredo e Caggiano (1997), possibilita ao gestor determinar o progresso atingido em busca da realização dos objetivos especificados no planejamento. Também permite aos gestores reverem esses objetivos de acordo com novas circunstâncias, não previstas inicialmente. Estendendo seu entendimento, os autores salientam que o sistema de *feedback* proporciona meios para a avaliação dos objetivos planejados. Se ocorrerem mudanças no cenário econômico, a eficiência das operações da empresa dependerá da sensibilidade de reação a essas mudanças e da avaliação do seu impacto nos objetivos planejados anteriormente.

A controladoria visa integrar o processo de gestão provendo os gestores com informações úteis, bem como fazendo o acompanhamento e controle, a fim de analisar se os objetivos traçados estão realmente sendo alcançados. Esse processo representa, pois, um controle de todas as operações da empresa e busca a otimização do resultado global da organização como um todo, e não de suas áreas individualmente.

3 Método de Pesquisa

Em relação ao método adotado, a pesquisa caracterizou-se como uma pesquisa descritiva, para realização da qual utilizou-se como procedimento à abordagem quantitativa, através da técnica de questionário.

A amostra inicial foi constituída por 49 empresas industriais de grande porte (mais de quinhentos funcionários) do estado do Rio Grande do Sul, com origem do capital nacional, cadastradas junto à Fiergs (Federação das Indústrias do Estado do Rio Grande do Sul). Os dados foram disponibilizados pela entidade, via *e-mail*, através do cadastro atualizado até 18 de agosto de 2004.

Porém, a amostra ajustada foi composta por 31 empresas, devido ao fato que 18 empresas não possuíam uma área formalizada de controladoria; portanto, foram excluídas da amostra.

O questionário utilizado buscou analisar os seguintes aspectos: a) identificação do perfil das empresas e dos respondentes da pesquisa; b) a participação da controladoria no planejamento estratégico, c) a participação da controladoria na elaboração, execução e controle do planejamento operacional; d) a participação da controladoria na implantação e manutenção dos controles internos e; e) a participação da controladoria no monitoramento e manutenção do sistema de informações.

Os dados desse estudo foram tratados de forma quantitativa, sendo que a partir da tabulação dos dados, foi obtida a distribuição de frequência, tanto em relação às questões com resposta única quanto às questões de múltipla escolha.

4 Análise Dos Dados

4.1 Análise do perfil das empresas e dos respondentes da pesquisa

Se considerarmos a amostra inicial de 49 empresas, verifica-se que apenas 63%, equivalente a 31 empresas possui uma área formalizada de controladoria. Imaginava-se que essa representatividade fosse maior. Por se tratar de empresas industriais que envolvem estruturas complexas, pressupunha-se ser relevante a existência dessa área para um melhor controle do resultado da organização. Diante das funções exercidas pela controladoria, a formalização desta área poderia trazer importantes contribuições para o negócio, pois a complexidade, a competitividade, o avanço da tecnologia, além de outros fatores, requerem das empresas que estejam preparadas para os desafios apontados.

Área	%
Controladoria	45%
Contabilidade	35%
Outras	20%
Total	100%

Tabela 1 – Área Funcional dos Respondentes

Como se destaca nos dados apresentados na Tabela 1, 80% dos respondentes da pesquisa trabalham direta ou indiretamente na área de controladoria, se considerada a contabilidade como uma atividade vinculada àquela área. Os demais 20% dos respondentes têm uma relação

funcional com outras áreas administrativas, como, por exemplo, a financeira e a de planejamento. Dessa forma, considera-se adequado para os objetivos da pesquisa o perfil dos respondentes no sentido de dar a seu resultado a credibilidade requerida.

As empresas participantes da pesquisa, em sua maioria, isto é, 77%, elaboram o planejamento estratégico de maneira formal, demonstrando que esta técnica é comumente utilizada pelas empresas. A existência de um processo de planejamento formal confirma também a adoção de um plano operacional e de seus desdobramentos.

Em relação as empresas integrantes da pesquisa que não possuem o planejamento estratégico formal, todas indicaram a existência de um processo de discussão sobre a estratégia a ser adotada.

4.2 A participação da controladoria no planejamento estratégico

Conforme pode ser observado na Tabela 2, no processo de formulação e escolha das estratégias, uma das principais funções da área de controladoria é o fornecimento de informações históricas para os participantes do processo, além de participar ativamente analisando o impacto das alternativas de estratégia no resultado global da organização, pontos indicados por 58% e 55% dos respondentes, respectivamente.

Atividade	%
Fornecimento de informações históricas	58%
Participação da formulação de estratégias	35%
Simulação das alternativas de estratégia	55%
Decidindo qual estratégia deve ser adotada	35%
Discussão dos cenários econômicos	48%

Tabela 2 – Participação da Controladoria na Formulação e Escolha das Estratégias

O fornecimento de informações, atividade em que a área de controladoria apresentou-se com maior participação (58%), mostra que o planejamento estratégico não contempla só a análise do futuro. As informações históricas providas aos gestores possibilitam a verificação da situação atual da empresa a fim de definir onde se quer e aonde se pode com ela chegar. Os gestores também buscam informações externas a fim de definir as alternativas de ação, contudo, embora as informações históricas reflitam o passado, é através delas que se explica o estado atual da organização. O papel da controladoria é destacado nessa função por concentrar as informações de todas as áreas da organização.

A atividade de analisar o impacto das alternativas de estratégias no resultado da organização, indicada por 55% dos respondentes, mostra que a controladoria tem como incumbência efetuar a análise e a simulação do resultado global do conjunto das estratégias definidas por área. Em determinadas situações, o investimento solicitado para determinada situação desejada pode ser superior ao seu retorno; assim, fica a cargo da controladoria verificar a sua viabilidade.

Por outro lado, a participação da área de controladoria na decisão sobre qual estratégia deve ser escolhida, nessa pesquisa, foi indicada por 35% das empresas. Nessas, a área tem uma participação diferenciada, envolvendo um conhecimento mais profundo em relação aos ambientes interno e externo da organização, o que torna o *controller*, profissional responsável pela área, capacitado a gerar mais informações ao processo decisório. Esse fato apenas reflete uma das ênfases da participação do *controller* no processo, o que não diminui a importância da participação da área que representa na formulação das estratégias, pois todas as informações geradas por ela agregam conhecimento ao processo decisório.

Também apontando uma atuação mais sistêmica do *controller* no processo de gestão, 48% dos respondentes indicaram a participação da controladoria nas discussões sobre os cenários econômicos, indicando que seu perfil profissional inclui a visão do ambiente externo empresarial.

Em 35% das empresas a controladoria foi apontada como participante direta na formulação das estratégias. Entende-se essa menor frequência pelo fato de que, após a controladoria disponibilizar informações aos gestores de cada atividade, estes dispõem de conhecimento técnico mais adequado para definir, baseados numa diretriz estratégica global e nas informações fornecidas pela controladoria, a estratégia ideal para a condução específica das atividades de suas áreas.

Área	%
Finanças	19%
Controladoria	74%
Outras	23%

Tabela 3 – Consolidação dos Planejamentos de Todas as Áreas

Em relação à consolidação dos planejamentos de todas as áreas, a controladoria apresenta uma participação acentuada, conforme pode ser observado na Tabela 3 (74%). Nessa etapa, a controladoria busca harmonizar as estratégias da organização, verificando se os planos de todas as áreas estão otimizados, pois nem sempre as estratégias definidas por elas individualmente conduzem ao melhor resultado possível para a organização. Dessa forma, a controladoria integra as estratégias definidas, buscando o alcance do equilíbrio organizacional. Qualquer estratégia envolve o consumo de recursos; portanto, a área de controladoria deve administrar essa situação a fim de que o custo representado pelo consumo desses recursos seja menor do que os benefícios gerados.

4.3 A participação da controladoria na elaboração, execução e controle do planejamento operacional

A conversão da estratégia em padrões físicos e monetários é a fase que possibilita a elaboração do planejamento operacional, cujo ponto fundamental é a geração das peças orçamentárias. Na fase do planejamento operacional são determinados padrões de comportamento, através da implantação de indicadores de desempenho, que podem ser físicos, como quantidade física de recursos gerados e consumidos; financeiros, como volumes e prazos de recursos envolvidos, e econômicos, relacionados às receitas e custos vinculados à atividade, com o conseqüente aumento ou diminuição do patrimônio da empresa. Esses padrões servem de base para a quantificação das estratégias da empresa.

Área	%
Finanças	29%
Vendas	7%
Controladoria	61%
Outras	32%

Tabela 4 – Conversão da Estratégia em Valores Monetários

O resultado da pesquisa destacou a controladoria como responsável pela conversão da estratégia escolhida no plano operacional, em 61% dos casos. O fato das respostas não terem sido mais representativas indica que essa área ainda está se desenvolvendo, pois algumas funções que naturalmente seriam de sua responsabilidade acabam sendo delegadas para outras

áreas da empresa, como a de finanças e de vendas, que foram mencionadas por 29% e por 7% dos respondentes, respectivamente.

O resultado da pesquisa também indicou, conforme tabela 5, que em 77% dos casos a área de controladoria foi apontada como responsável pela função de monitoramento da execução do planejamento operacional e pela conseqüente comunicação dos resultados obtidos aos gestores e à alta administração.

Área	%
Finanças	13%
Controladoria	77%
Outras	19%

Tabela 5 – Monitoramento da Execução do Planejamento Operacional

A atividade de monitoramento da execução do planejamento operacional e a conseqüente comunicação dos resultados obtidos correspondem à fase de execução, controle e *feedback* do processo de gestão, podendo ser considerada uma das principais funções da área de controladoria, cuja essência é o controle.

4.4 A participação da controladoria na implantação e manutenção dos controles internos

Conforme pode ser observado na Tabela 6, ocorre uma distribuição variada da responsabilidade pela implantação de controles internos, com destaque para controladoria, apontada por 52% dos respondentes como área responsável por esta função.

Área	%
Gerência administrativa	13%
Gerência financeira	19%
Gerência geral	13%
Controladoria	52%
Qualidade	10%
Todas as áreas	29%
Outras	26%

Tabela 6 – Área Responsável pela Implementação dos Controles Internos

Como se observa na Tabela, 29% dos respondentes indicaram que a implantação dos controles internos é função de todas as áreas da organização, o que inclui a própria controladoria. É possível que a delegação da responsabilidade pela implantação dos controles internos nessas empresas se deva ao tipo de sistema integrado de informações utilizado por elas, ou, mesmo, por características específicas de seus modelos de gestão.

Para serem eficazes, os controles internos devem ser adequadamente monitorados e reparados, quando necessário. Em outras palavras, necessitam de um acompanhamento que determine se os resultados de sua utilização são ou não satisfatórios. Entende-se essa função como básica da área de controladoria, pelo fato de atuar no processo de gestão fornecendo informações para a tomada de decisões. A qualidade e a consistência dessas informações dependem da robustez e da eficácia do sistema de controles internos.

Área	%
Finanças	7%
Controladoria	61%
Todas as áreas	23%
Outras	36%

Tabela 7 – Área Responsável pela Manutenção dos Controles Internos

O resultado da pesquisa confirmou a importância da controladoria na função de monitoramento e manutenção do sistema de controles internos, visto que 61% dos respondentes destacaram esse fato. Considerando-se a relevância dos controles para a sustentação do processo de gestão, no que se refere à acurácia das informações para o processo decisório, pode-se inferir que a área de controladoria contribui com a qualidade das decisões tomadas. Dependendo do grau de zelo com que a área executa suas funções, sua atuação pode ser decisiva para que a gestão leve a empresa à eficácia operacional.

Entretanto, a função de manutenção do sistema de controles internos não é delegada apenas à controladoria, pois 23% dos respondentes indicaram que todas as áreas têm essa responsabilidade. Embora não se possa afirmar, isso pode ocorrer em razão do porte das organizações, visto que as empresas maiores podem dispor de sistemas de acompanhamento da atuação das outras áreas nessa atividade, de forma que a distribuição da responsabilidade pelos controles por gestor não implique a perda da qualidade sistêmica de tais controles.

4.5 A participação da controladoria no monitoramento e manutenção do sistema de informações

Embora seja destacada com ênfase na literatura a participação da controladoria na manutenção e no monitoramento do sistema de informações gerenciais, analisando-se o resultado da pesquisa, o percentual que indicou a responsabilidade por essa função à controladoria não foi tão expressivo quanto outros pontos já discutidos, representando 45% dos casos.

Área	%
Controladoria	45%
Tecnologia da informação	19%
Todas as áreas	7%
Outras	39%

Tabela 8 – Monitoramento e Manutenção do Sistema de Informações

Mais uma vez, o porte da organização pode ser determinante para a atuação da área de controladoria num dos elementos do processo de gestão: o sistema de informações gerenciais. Organizações maiores tendem a ter área de informática não vinculada à controladoria, do ponto de vista da estrutura organizacional, ao passo que em organizações menores pode haver uma vinculação hierárquica direta, isto é, a área de controladoria tem sob sua coordenação a de informática. Embora não se possa afirmar, essa pode ser uma interpretação para o resultado da pesquisa nesse particular, que indicou uma frequência de 19% para a área de tecnologia da informação.

Área	%
Finanças	10%
Controladoria	68%
Todas as áreas	10%
Outras	26%

Tabela 9 – Área Responsável pelo Fornecimento de Informações Gerenciais

Quando o questionamento tratou, especificamente, do fornecimento de informações para a tomada de decisões, caso da questão em análise, a pesquisa apresentou dados mais

condizentes com as funções da área de controladoria em relação ao que se relata na literatura, visto que foi apontada como responsável pela geração de informações gerenciais por 68% das empresas. Os dados da pesquisa indicam que a controladoria vem exercendo a sua função de provedora de informações aos gestores a fim de que tomem suas decisões no intuito de alcançar a eficácia organizacional.

Realizando-se uma análise geral dos resultados verifica-se a participação da controladoria em todas as etapas do processo de gestão. Ao mesmo tempo, demonstra que esta área se encontra em um estágio de desenvolvimento, pois algumas funções que seriam de sua responsabilidade acabam sendo delegadas para outras áreas da organização.

5 Conclusão

O processo de gestão das organizações envolve todas as suas áreas, caracterizando-se como um ato contínuo de tomada de decisões. A obtenção da eficácia de tais decisões pode ser facilitada pela existência de uma área específica na empresa à qual se delegue a responsabilidade pela integração e monitoramento desse processo: a controladoria. Nesse sentido, a pesquisa destinou-se a verificar a participação dessa área em toda a extensão do processo de gestão.

Depreende-se dos dados analisados que a área de controladoria contribui de forma direta para todas as etapas do processo de gestão das organizações, atuando, a partir das funções destacadas, na integração e no monitoramento de todo o conjunto de atividades realizadas durante esse processo, facilitando todo o processo decisório e possibilitando a otimização do resultado global da organização, em contrapartida ao resultado individual das áreas.

Conclui-se, dessa forma, que a adoção da área de controladoria pelas empresas e o desenvolvimento de sua atuação de forma sistêmica, de maneira que esteja envolvida com todos os membros da organização, desde os níveis mais altos até os operacionais, presta contribuições importantes ao progresso organizacional, possibilitando o equilíbrio da organização diante das dificuldades existentes no seu ambiente operacional.

Nesse artigo, foi evidenciada a participação da controladoria no processo de gestão, contribuindo no sentido de verificar em que nível, na prática, vem ocorrendo a atuação desta área no agregado de empresas em estudo.

Referências

- ALMEIDA, Lauro Brito de; et. al. Controladoria. In: **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. Armando Catelli (coordenador). São Paulo: Atlas, 2001.
- ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. São Paulo: Atlas, 1998.
- BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da Informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. São Paulo: Atlas, 1998.
- BEUREN, Ilse Maria. O Papel da Controladoria no Processo de Gestão. In: **Controladoria - agregando valor para a empresa**. Paulo Schmidt (Organizador). Porto Alegre: Bookman, 2002. p. 15-38.
- CATELLI, Armando; et al. Sistema de Gestão Econômica - GECON. In: **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON**. Armando Catelli (coordenador). São Paulo: Atlas, 2001. p. 285-307
- CROZATTI, Jaime. **Modelo de Gestão e Cultura Organizacional – Conceitos e Interações**. Caderno de Estudos, São Paulo, FIPECAFI, v.10, n. 18, maio/agosto 1998.
- FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria – Teoria e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- GUERREIRO, Reinaldo. **Modelo Conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição a teoria da comunicação da contabilidade**. São Paulo: USP/FEA, 1989. Tese de Doutorado.

GUERREIRO, Reinaldo. **Um Modelo de Sistema de Informação Contábil para Mensuração do Desempenho Econômico das Atividades Empresariais**. Caderno de Estudos nº 4, São Paulo, FIPECAFI – Março/1992.

NASCIMENTO, Auster Moreira. **Descentralização do Processo de Formulação das Estratégias Empresariais**. São Paulo: USP/FEA, 2002. Tese de Doutorado.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. Planejamento, Planejamento de Lucro. In: **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON**. Armando Catelli (coordenador). São Paulo: Atlas, 2001. p. 155-177

PADOVEZE, Clóvis Luís. **A Controladoria no Planejamento Operacional**: modelo para determinação da estrutura do ativo. Revista de Contabilidade do CRC/SP. Ano VI, nº 20, junho/2002.

PADOVEZE, Clóvis Luís; BENEDICTO, Gideon Carvalho de. **Cultura Organizacional**: Análise e Impactos dos Instrumentos no Processo de Gestão. In: Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração - ENANPAD, 27, Atibaia, 2003.

PEREIRA, Carlos Alberto. Ambiente, Empresa, Gestão e Eficácia. In: **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. Armando Catelli (coordenador). São Paulo: Atlas, 2001. p. 35-80

ROEHL-ANDERSON, Janice M.; BRAGG, Steven M. **Manual del controler**: funciones, procedimientos y responsabilidades. Tradução: Gloria Hillers de Luque. Bilbao: Deusto, 1996.

TUNG, Nguyen. **Controladoria Financeira das Empresas**: uma abordagem prática. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1974.

WILLSON, James D.; ROEHL-ANDERSON, Janice M.; BRAGG, Steven M. **Controllership – the work of the managerial accounting**. 5. ed. New York: John Wiley, 1998.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Planejamento Financeiro e Orçamento**. 3. ed. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2000.