Estrutura conceitual da controladoria nas empresas brasileiras: um olhar com a academia

Luiz Carlos Lemos de Castro (PUC-SP) - lclc@terra.com.br

Roberto Fernandes dos Santos (PUCSP) - setrob@pucsp.br

Neusa Maria Bastos F. Santos (PUCSP) - admneusa@pucsp.br

Resumo:

RESUMO

O objetivo principal deste trabalho é verificar se a Controladoria das empresas privadas de controle brasileiro, da cidade de São Paulo, está praticando a Estrutura Conceitual da Controladoria discutida na pesquisa acadêmica, em seus aspectos procedimentais: objetivos, funções e artefatos utilizados. A pesquisa é descritiva, elaborada com base em questionário aplicado aos responsáveis pelas funções de Controladoria de 108 empresas da pesquisa da Revista Exame “Melhores e Maiores – 2011”. Pelos resultados da pesquisa, constatou-se que 88% das empresas pesquisadas são aderentes à Estrutura Conceitual da Controladoria quanto aos objetivos, funções e definições de modelos de gestão; 43% dessas empresas são aderentes aos artefatos utilizados. Esta baixa aderência aos artefatos se explica pelos artefatos modernos terem aderência bem mais baixa do que os tradicionais, possivelmente em função dos recursos exigidos para sua implementação. Concluindo-se que a Estrutura Conceitual praticada conforme o objetivo principal do trabalho é aderente à Estrutura Conceitual discutida na pesquisa acadêmica. Ressalva-se que, nas ferramentas utilizadas pela Controladoria, os artefatos modernos ainda têm uma aderência relativamente baixa, 34%. Um segundo aspecto do problema da pesquisa também foi confirmado: “as empresas, com prática aderente à Estrutura Conceitual discutida na pesquisa acadêmica, têm desempenho econômico melhor do que as de prática não aderente”. O trabalho se justifica pela existência de lacuna no entendimento do real papel da controladoria frente à literatura existente e contribui para isso com a melhoria da eficiência das empresas no mercado.

Palavras-chave: *PALAVRAS-CHAVE: Estrutura Conceitual da Controladoria. Aderência dos objetivos, funções e artefatos. Desempenho econômico.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Estrutura conceitual da controladoria nas empresas brasileiras: um olhar com a academia

RESUMO

O objetivo principal deste trabalho é verificar se a Controladoria das empresas privadas de controle brasileiro, da cidade de São Paulo, está praticando a Estrutura Conceitual da Controladoria discutida na pesquisa acadêmica, em seus aspectos procedimentais: objetivos, funções e artefatos utilizados. A pesquisa é descritiva, elaborada com base em questionário aplicado aos responsáveis pelas funções de Controladoria de 108 empresas da pesquisa da Revista Exame “Melhores e Maiores – 2011”. Pelos resultados da pesquisa, constatou-se que 88% das empresas pesquisadas são aderentes à Estrutura Conceitual da Controladoria quanto aos objetivos, funções e definições de modelos de gestão; 43% dessas empresas são aderentes aos artefatos utilizados. Esta baixa aderência aos artefatos se explica pelos artefatos modernos terem aderência bem mais baixa do que os tradicionais, possivelmente em função dos recursos exigidos para sua implementação. Concluindo-se que a Estrutura Conceitual praticada conforme o objetivo principal do trabalho é aderente à Estrutura Conceitual discutida na pesquisa acadêmica. Ressalva-se que, nas ferramentas utilizadas pela Controladoria, os artefatos modernos ainda têm uma aderência relativamente baixa, 34%. Um segundo aspecto do problema da pesquisa também foi confirmado: “as empresas, com prática aderente à Estrutura Conceitual discutida na pesquisa acadêmica, têm desempenho econômico melhor do que as de prática não aderente”. O trabalho se justifica pela existência de lacuna no entendimento do real papel da controladoria frente à literatura existente e contribui para isso com a melhoria da eficiência das empresas no mercado.

PALAVRAS-CHAVE: Estrutura Conceitual da Controladoria. Aderência dos objetivos, funções e artefatos. Desempenho econômico.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 Introdução

Enfrentar os desafios de uma gestão empresarial eficiente e eficaz, na realização dos objetivos dos acionistas e de todos os *stakeholders*, exige uma *expertise* em gestão para que a administração possa cumprir seu papel de planejar, executar e controlar as atividades empresariais e atingir seus objetivos. A controladoria tem sido apontada, em pesquisas acadêmicas, como provedora das informações gerenciais para a alta administração e aos gestores, em suas tomadas de decisão e apoio na análise e interpretação econômica do negócio, no cumprimento de seus objetivos estratégicos.

Anthony (1979, p. 273) considera a Contabilidade Gerencial associada ao processo de controle gerencial na realização dos objetivos de uma organização. O autor divide o processo de controle gerencial em três partes: (1) planejamento, (2) operação e (3) apuração e análise do desempenho. Para Iudícibus (1991, p. 15), a Contabilidade Gerencial está voltada exclusivamente para a administração da empresa, suprindo informações para o processo decisório. Já Horngren et al. (2004, p. 4) definem a Contabilidade Gerencial como o processo

que trata e disponibiliza informações aos gestores internos para decisões rotineiras e não rotineiras e para usuários externos para atingirem os objetivos organizacionais.

Para Frezatti et al. (2009, p. 27), a Controladoria é responsável por disseminar conhecimento, modelar e implantar sistemas de informações, através da Contabilidade Gerencial e Financeira. Assim sendo, a Controladoria é responsável pelo processo de controle gerencial, desde o Planejamento Estratégico e Operacional até o controle orçamentário. Padoveze (2010, p. 36) acrescenta a criação de valor para o acionista: “A Controladoria, por meio do sistema contábil gerencial, que incorpora os conceitos de lucro econômico, dá as condições à empresa de avaliar todo o processo de geração ou criação de valor (geração de lucro para os acionistas).”

Tendo em vista as discussões até aqui realizadas, a contabilidade tradicional evoluiu para a Contabilidade Gerencial, que está voltada exclusivamente para a administração da empresa, no suprimento de informações para tomada de decisões; esse suprimento de informações está intimamente associado ao Processo de Controle Gerencial. A Controladoria, por sua vez, contém as funções da Contabilidade Gerencial e extrapola essas funções.

A Controladoria é responsável pelo processo de gestão empresarial na busca dos objetivos estratégicos da organização e, para isso: (1) é responsável pela Contabilidade Gerencial, na alimentação do processo de Controle Gerencial, que envolve Planejamento, Operação, Apuração e Análise de Desempenho; (2) é responsável pela Contabilidade Financeira e Fiscal, atendendo também aos objetivos externos da organização; (3) tem foco na continuidade da organização, buscando atingir objetivos futuros, a lucratividade no longo prazo e geração de valor. Dessa forma, atende às demandas por informações econômico-financeiras de todos os *stakeholders*, desde o Planejamento Estratégico até o controle orçamentário, cumprindo, então, seu papel na busca da eficácia da gestão econômica da empresa.

Almeida et al. (2001, p. 344-346) entendem que a Controladoria é responsável pela coordenação e disseminação da Tecnologia de Gestão, subsidiando o processo de gestão com informações econômicas de apoio às decisões. Padoveze (2010, p. 35-36) acrescenta o processo de geração ou criação de valor pela Controladoria por meio do sistema contábil gerencial. Para Oliveira et al. (2004, p. 29), Controladoria Estratégica exige do *Controller* a posse das informações e sensibilidade para identificar as ameaças e oportunidades.

O resultado da pesquisa de Oyadomari et al. (2008) indica que os artefatos de Contabilidade Gerencial utilizados com maior frequência, no ambiente empresarial brasileiro, são os classificados como tradicionais. O termo artefato pode ser entendido, pela definição de Borinelli (2006, p. 185), como “Artefatos, em Controladoria, compreendem um conjunto de conceitos, modelos, métodos, sistemas e filosofias utilizados no desenvolvimento das atividades e funções de Controladoria”. O resultado da pesquisa de Soutes e Zen (2005) indica que os três primeiros estágios, segundo o *Institute of Management Accountants* (IMA), estão dominados pela Contabilidade Gerencial e que o quarto estágio ainda não está dominado.

Oliveira et al. (2004, p. 13) consideram existir muitas dúvidas sobre as funções e atividades da Controladoria e do *Controller*. Borinelli (2006, p. 21) afirma “Em síntese: a teoria sobre Controladoria não está consolidada, encontra-se ainda em desenvolvimento [...]”.

Conforme o que se abordou dos diversos autores, tem que se reconhecer o grau de importância do papel da Controladoria na gestão do negócio; e também reconhecer as controvérsias e dúvidas entre os autores, assim como as contradições dos resultados das pesquisas, e considerar que o arcabouço teórico da Controladoria ainda não está consolidado.

Em virtude desse processo de mudanças que está se vivendo, da evolução da tecnologia, da velocidade da comunicação e da competição no mundo globalizado, a Controladoria tem que se instrumentar com as novas técnicas e ferramentas apontadas na literatura para exercer seu papel.

Assim, pode-se emitir a seguinte questão de pesquisa: A Estrutura Conceitual praticada hoje pela Controladoria das empresas privadas de controle brasileiro, da cidade de São Paulo; no cumprimento de seus objetivos, funções, e considerando também os artefatos utilizados, é aderente à Estrutura Conceitual discutida na pesquisa acadêmica?

Um segundo aspecto do problema de pesquisa que se busca responder é se as empresas, com prática aderente à Estrutura Conceitual discutida na pesquisa acadêmica, têm desempenho econômico melhor do que as de prática não aderente.

Com o intuito de verificar se o desempenho econômico das empresas pesquisadas pode explicar a maior ou menor aderência à estrutura conceitual da academia, estabeleceram-se as seguintes premissas:

P1 - “As empresas mais aderentes à estrutura conceitual têm desempenho econômico melhor do que as empresas menos aderentes”.

P2 - “As empresas maiores, por terem maior capacidade de investimento em recursos tecnológicos e humanos, conseguem melhor desempenho econômico do que as empresas menores”.

O objetivo deste trabalho é verificar se a Controladoria das empresas privadas de controle brasileiro, da cidade de São Paulo, está praticando a Estrutura Conceitual da Controladoria discutida na pesquisa acadêmica, em seus aspectos procedimentais: objetivos, funções e artefatos utilizados. Borinelli (2006, p. 95) apresenta a sistematização da Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC) em três abordagens de estudo e organização: “Perspectiva 1: Aspectos Conceituais (o que é); Perspectiva 2: Aspectos Procedimentais (como funciona); e Perspectiva 3: Aspectos Organizacionais (como se materializa nas organizações)”.

Este trabalho se justifica pela existência de lacuna no entendimento do real papel da Controladoria frente à literatura existente, e também pode contribuir para suprir essa lacuna e contribuir, ainda, com a melhoria da eficiência das empresas no mercado. A tomada de decisão, quando não se tem uma área de Controladoria estruturada, acaba sendo muito intuitiva, resultado da experiência e formação de cada gestor, sem um critério técnico homogêneo nas decisões. Este trabalho pode contribuir orientando as empresas a estruturar ou melhorar a Controladoria, com seus objetivos, funções e artefatos, com base na Estrutura Conceitual discutida na academia. A empresa que se estruturar dessa forma terá uma estrutura de planejamento, controle e tomada de decisões gerenciais mais eficaz, podendo atingir seus objetivos estratégicos com mais facilidade, especialmente no ambiente competitivo em que as empresas operam.

2 Referencial teórico

Este capítulo visa abordar o referencial teórico que abrange a Estrutura Conceitual da Controladoria na academia para que se possa utilizar como base de comparação com o que as empresas brasileiras estão praticando nesse contexto. Para isso, será considerado o papel da Controladoria no cumprimento dos objetivos estratégicos da organização, como deve ser sua estrutura bem como suas funções para cumprir o seu papel.

Borinelli (2006, p. 189-192), na elaboração da Estrutura Conceitual Básica de Controladoria nos aspectos organizacionais, define a Controladoria: “[...] a Controladoria, em termos da perspectiva 3, está sendo entendida como uma área, unidade, divisão ou departamento que faz parte do sistema formal organizacional de uma entidade.”

Neste capítulo, buscar-se-á o papel da Controladoria como uma unidade dentro das organizações, interagindo com as outras unidades organizacionais, especialmente quando exerce funções de assessoria e controle na elaboração do modelo de gestão e na disponibilização de informações para tomada de decisões, atendendo assim aos objetivos estratégicos da organização.

2.1 Conceitos de Controladoria

Para Almeida et al. (2001, p. 344), o conceito de Controladoria abrange: Modelo de Gestão; Processo de Gestão; Modelo Organizacional; Modelo de Decisão; Modelo de Mensuração, Identificação e Acumulação; Modelo de Informação. O órgão administrativo Controladoria responde pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações. Oliveira et al. (2004, p. 13) entendem a Controladoria como: “o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de determinada entidade [...]”.

2.2 Missão, objetivos da Controladoria e modelo de gestão

Levando-se em conta a posição dos autores, Mosimann e Fisch (1999); Almeida et al. (2001); Peleias (2002); Padoveze (2012); Oliveira (2009) e Oliveira et al. (2004), a missão da Controladoria é coordenar a gestão econômica do sistema empresa, dar suporte à tomada de decisão e atuar em conjunto com as outras áreas, assegurando a otimização do resultado econômico da organização e promovendo a eficácia organizacional.

O objetivo da Controladoria e sua política de atuação, segundo os autores Almeida et al. (2001); Peleias (2002); Oliveira (2009) e Borinelli (2006), é: (1) subsidiar o processo de gestão, viabilizar a gestão econômica pelos gestores; (2) participar ativamente do processo de planejamento, acompanhamento e controle dos resultados dos negócios; (3) certificar que os sistemas de informação gerem informações adequadas para apoio ao processo de gestão; (4) aperfeiçoar os processos internos, padronizando os instrumentos: políticas, normas, procedimentos e ações; (5) desenvolver relações com os agentes de mercado.

Padoveze (2012, p. 26) define o modelo de gestão como “[...] o conjunto de normas e princípios que devem orientar os gestores na escolha das melhores alternativas para levar a empresa a cumprir sua missão com eficácia”. Peleias (2002, p. 17-19) descreve o modelo de gestão como parte de alguns modelos integrados, que formam a concepção holística do modelo de gestão econômica, modelo de gestão; modelo de decisão; modelo de mensuração; e modelo de informação.

O modelo de gestão deve, portanto, ser desenvolvido pela Controladoria visando assegurar o sucesso da organização e de suas áreas, considerando as crenças e valores da organização e avaliando os gestores por resultados. Também o modelo deve contemplar a existência de um planejamento formal, abrangendo planejamento, execução e controle.

2.3 Atividades e funções da Controladoria

Roehl-Anderson e Bragg (2004, p. 12-14) apresentam as funções do *Controller* como planejamento, controle, fornecer informações e função contábil. Para Anthony e Govindarajan (2008, p. 7), as atividades do Controle Gerencial abrangem: Planejamento, Coordenação das atividades dos diversos departamentos, Comunicação das informações, Avaliação das informações e Decisão sobre a ação a executar.

Padoveze (2012, p. 98) considera que a Controladoria Estratégica “abastece os responsáveis pelo Planejamento Estratégico da companhia com informações financeiras e não financeiras, para apoiar o processo de análise, planejamento, implementação e controle da estratégia organizacional.”

Atividades e Funções típicas de Controladoria (BORINELLI, 2006, p. 125-139): essas atividades e funções serão abordadas mais detalhadamente por se inserir no objetivo deste trabalho “pesquisar a Estrutura Conceitual da Controladoria nos seus aspectos procedimentais”.

- Função Contábil: atividades relativas ao gerenciamento da Contabilidade Societária (ou Financeira); registros contábeis ou processamento; demonstrações contábeis; fornecer informações aos agentes de mercado (*stakeholders*); análise interpretativa das demonstrações contábeis e desenvolvimento de políticas e procedimentos contábeis e de controle;
- Função Gerencial-Estratégica: coordenar, assessorar e consolidar os processos de elaboração dos planos empresariais, orçamento e previsões; auxiliar na definição de métodos e processos para medição do desempenho das áreas organizacionais, assim como dos gestores; preços de transferências gerenciais; estudos sobre análise de viabilidade econômica de projetos de investimento; realizar estudos especiais de natureza contábil-econômica; desenvolver condições para a realização da gestão econômica e proceder à avaliação econômica;
- Função de Custos: atividades de registrar, mensurar, controlar e avaliar os custos da organização, incluindo análises gerenciais e estratégicas referentes à viabilidade de lançamentos de produtos e serviços, resultados de produtos e serviços, de linhas de negócios e de clientes;
- Função Tributária: atividades relativas à Contabilidade Tributária (ou Fiscal); obrigações legais, fiscais e acessórias; registro, apuração e controle de impostos, tributos e contribuições; planejamento tributário;
- Função de Proteção e Controle dos Ativos: atividades relativas a prover proteção aos ativos, como análise, contratação e controle de seguro; registro e controle dos bens da organização;
- Função de Controle Interno: atividades referentes ao estabelecimento e monitoramento do sistema de controles internos, visando proteção do patrimônio e salvaguarda dos interesses da entidade;
- Função de Controle de Riscos: atividades de identificar, mensurar, analisar, avaliar, divulgar e controlar os diversos riscos do negócio e seus possíveis efeitos. Borinelli (2006, p. 137) cita os autores Fernandes (2000), Brito (2000) e Santos (2004), lembrando que essa é uma função mais recente de Controladoria;
- Função de Gestão da Informação: atividades referentes a conceber modelos de informações e a gerenciar as informações contábeis, patrimoniais, de custos, gerenciais e estratégicas. O autor ressalta que essa atividade se restringe aos

aspectos conceituais das informações, não cabendo às funções de gerenciamento da tecnologia e infraestrutura dos sistemas.

Outras Atividades e Funções de Controladoria (BORINELLI, 2006, p. 173-184):

- Auditoria Interna: o autor considera os diferentes pontos de vista na literatura, concluindo que a ECBC contempla como atividades de Controladoria tanto aquelas relativas ao controle interno quanto as de auditoria interna; entretanto, pela necessidade de segregação de funções, as atividades de auditoria interna não devem ser desempenhadas pela mesma unidade organizacional que desempenha as atividades de controle interno;
- Atividades e Funções de Tesouraria: as funções operacionais de Tesouraria, como captação e aplicação de recursos não devem ser incluídas nas funções de Controladoria, entretanto, as atividades de controle de contas a pagar e receber cabe à Controladoria.

Muitos autores diferenciam as funções da Controladoria das da Tesouraria. Horngren et al. (2004, p. 16) diferenciam as funções da Controladoria das da Tesouraria, apresentando a distinção que faz o Instituto de Executivos Financeiros, uma associação de tesoureiros e *Controllers* Corporativos:

Controladoria	Tesouraria
1. Planejamento para o controle	1. Levantamento de capital
2. Relatórios e interpretação	2. Relações com os investidores
3. Avaliação e consultoria	3. Financiamento a curto prazo
4. Gestão Tributária	4. Relação com bancos e custódia
5. Declarações para o governo	5. Créditos e Cobrança
6. Salvaguarda dos ativos	6. Investimentos
7. Avaliação econômica	7. Gestão de risco (seguros)

Em suma, as atividades da Controladoria devem ser definidas considerando o detalhamento de seus produtos, que, por sua vez, devem ser agrupados pelas funções da Controladoria, decorrentes de seus objetivos, que, em última análise, estão voltados para a gestão econômica na busca da eficácia da organização.

Percebe-se uma controvérsia na atribuição das funções de Tesouraria e de Controladoria. Borinelli (2006) atribui à Controladoria as atividades de controle de contas a pagar e receber. Para Padoveze (2012), a função de Tesouraria ou Finanças é uma atividade de linha e operacional. Assumiu-se neste trabalho a posição de Padoveze (2012), uma vez que a atividade de controlar as contas a pagar e receber é função de linha e cabe à Tesouraria, que tem as funções de pagar e receber.

Quanto às atividades de auditoria interna, assumiram-se neste trabalho como atividades de Controladoria as atividades relativas ao controle interno. As atividades de auditoria interna não devem ser desempenhadas pela Controladoria, não só pela necessidade de segregação de funções, mas principalmente pelas características de a função de auditoria ser mais voltada para o passado, enquanto a Controladoria é mais voltada para o futuro.

Para Roehl-Anderson e Bragg (2004, p. 12-14), é comum as funções de Tesouraria, bem como as Administrativas ou de Recursos Humanos, serem executadas pelo *Controller* em empresas de pequeno porte, mas com o objetivo de adequar o organograma às pessoas

disponíveis e com conhecimentos técnicos. Ressalte-se que, nesse caso, o *Controller*, por uma mera carência de recursos humanos, estaria exercendo uma função de Tesouraria ou Administrativa e não de Controladoria. É salutar, nessa questão, referenciar a posição de Kanitz (1976) de que o controlador presta serviço de assessoria na tarefa de controlar, ele mesmo não controla, sugere medidas corretivas à Presidência.

2.4 Estrutura organizacional da Controladoria

Horngren et al. (2004, p. 14) apresentam o organograma da Controladoria com o *Controller* subordinado ao Vice-Presidente Financeiro (que assessora todos os outros níveis da área de manufatura), redundando assim uma autoridade de assessoria da equipe de Controladoria. Borinelli (2006, p. 210-213) defende a subordinação da Controladoria à Presidência / *Chief Executive Officer* (CEO). A pesquisa da dissertação de mestrado de Calijuri (2005, p. 98) aponta 71% dos *Controllers* ocupando posição de Diretoria, demonstrando uma tendência de a Controladoria estar subordinada à Presidência, à Vice-Presidência ou à Diretoria Geral, ocupando uma posição de linha.

Enfim, existe uma grande controvérsia quanto à subordinação da Controladoria se diretamente à Presidência, ou ao Diretor Financeiro, ou ainda ao Diretor Financeiro e Administrativo. De qualquer forma, pela literatura, a Controladoria está ligada à alta administração. Na definição da estrutura organizacional deve-se levar em consideração a situação específica de cada empresa, como o seu tamanho e cultura organizacional. Se pelas condições específicas da empresa for adequado subordinar a Controladoria à Diretoria Financeira, entende-se que não há nenhum problema.

Almeida et al. (2001, p. 349) subdivide o grau de autoridade em dois níveis: autoridade formal, que envolve regras relacionadas a atividades e funções (normas, procedimentos e padrões); e a autoridade informal, que se efetiva através das atividades típicas de consultoria e assessoria, como órgão de *staff*. Sobre o entendimento do nível da autoridade da Controladoria, se de linha ou de assessoria, é importante observar que a Controladoria acaba exercendo uma forte influência na gestão da empresa, mas deve agir no papel de assessoria e, quando age coordenando o processo de gestão, está agindo em nome do Presidente.

Anthony e Govindarajan (2008, p. 111-112) retratam a lealdade dividida dos *Controllers* de unidade de negócio em relação ao *Controller* Corporativo e ao Gerente da unidade de negócio. Concorde-se com a posição de Borinelli (2006, p. 217-219) de que o responsável pela unidade de Controladoria Divisional deve se subordinar, hierarquicamente, à direção da divisional e, funcionalmente, à Controladoria Corporativa.

Borinelli (2006, p. 222) apresenta as áreas que integram o órgão Controladoria, em termos da ECBC: Contabilidade Geral ou Financeira; Contabilidade Societária; Contabilidade Gerencial; Planejamento, Orçamento e Controle; Contabilidade de Custos; Contabilidade Fiscal ou Tributária; Seguros e Controle Patrimonial; Controles Internos; Riscos; Sistemas de Informações.

2.5 Processo de gestão e sistemas de informações

Na busca da eficácia organizacional, a Controladoria utiliza-se de dois instrumentos para execução das atividades: o processo de gestão e os sistemas de informações.

2.5.1 Processo de gestão

O processo de gestão pode ser entendido como um processo que conduza a organização para o cumprimento dos seus objetivos, através de seus gestores e da alta administração, envolvendo o planejamento, a execução e o controle das ações. O papel da Controladoria, nesse contexto, é coordenar o processo de gestão, que inclui o processo orçamentário, além de apoiar os gestores gerando informações para a tomada de decisão e fornecendo instrumentos, como os modelos de decisão, mensuração e de informação.

O Planejamento Estratégico é um plano formal das estratégias que a empresa definiu para o futuro, visando assegurar o cumprimento da sua missão. Conforme Oliveira et al. (2004, p. 29), Controladoria Estratégica significa planejar estrategicamente, exigindo do *Controller* a posse das informações e alta dose de sensibilidade para identificar as ameaças e oportunidades que surgem no ambiente empresarial. A Controladoria tem o papel no Planejamento Estratégico de coordenar o processo de construção do plano operacional, de assessorar as unidades organizacionais na elaboração de seus planos e de consolidar esses planos.

Segundo Miranda e Libonati (2002, p. 54), Planejamento Operacional “é o detalhamento e quantificação das diretrizes definidas no planejamento estratégico”. Welsch (1992, p. 30-40), tratando da dimensão temporal do planejamento, mescla as operações permanentes ao longo do tempo, do curto ao longo prazo. Frezatti (2009) também considera o Planejamento Estratégico, o Plano de Longo e Médio Prazo e, por fim, o Orçamento.

Welsch (1992) denomina o Orçamento como Plano Anual de Lucro, expresso em termos financeiros, com a característica de ser um plano coordenado para as operações da empresa. Anthony e Govindarajan (2008, p. 380-381) e Frezatti (2009, p. 15-16) definem o orçamento operacional abrangendo um ano e contemplando medidas do Planejamento Estratégico. Frezatti (2004) analisa também a abordagem Além do Orçamento, de Hope e Fraser (2003), em que é proposto o abandono do orçamento anual, caracterizando um processo de gerenciamento flexível. Por fim, o autor considera que os problemas citados pela abordagem Além do Orçamento não são novos nem são ignorados pelos autores clássicos.

Controle é a fase do processo de gestão de acompanhamento do que foi planejado com o que está sendo executado para garantir que os objetivos estabelecidos estejam sendo cumpridos. Na visão de Peleias (2002, p. 26), é a etapa do processo de gestão que avalia a aderência entre os planos e sua execução, analisa os desvios ocorridos identificando suas causas e direciona ações corretivas para alcançar os objetivos propostos. Quanto às ações corretivas, cabe à Controladoria o papel de assessoria e sugestão das ações corretivas, ficando para as áreas de linha tomar as decisões de adotar as medidas.

2.5.2 Sistemas de informações

Os sistemas de informações servem para apoiar os administradores no processo de gestão do negócio, seja nas operações rotineiras ou nas não rotineiras, através de sistemas de apoio às operações e sistemas de apoio à gestão. Os sistemas de informações se integram com os sistemas de gestão e são desenhados para atender esses sistemas, abrangendo, Planejamento Estratégico; Planejamento Operacional de curto, médio e longo prazo; Simulações; Orçamento; Execução, Controle e Medidas Corretivas; Avaliação de Desempenhos e de Resultados.

Padoveze (2012, p. 46) acrescenta aos sistemas de informação de Controladoria: Sistemas de Informações de Apoio às Operações e de Apoio à Gestão, e os Sistemas

Integrados de Gestão Empresarial. Com a evolução da Tecnologia da Informação, esses sistemas passaram a ser de responsabilidade desta área (TI). É importante ressaltar aqui a necessidade mandatória da participação da Controladoria no mapeamento de processos antes da implantação dos sistemas não só nos módulos de Controladoria mas também em todos os outros módulos, visando adequação do sistema para fornecer informações gerenciais; e também tratar do aspecto de controle interno.

2.6 Avaliação de desempenho

Segundo Anthony e Govindarajan (2008, p. 460), “O objetivo dos sistemas de mensuração de desempenho é implementar a estratégia.” Segundo os autores, se os fatores críticos de sucesso são mensurados e recompensados, as pessoas são motivadas a alcançá-los.

Algumas metodologias devem ser destacadas na medição para avaliação de desempenho: (1) a Contabilidade por Responsabilidade prepara a empresa, que optou por descentralização e gestão com delegação de autoridade, para avaliar os resultados orçados e realizados por unidade de responsabilidade; (2) *Balanced Scorecard*, um conjunto abrangente de medidas que surgiu como metodologia para o sistema de medição e gestão estratégica para análise do desempenho organizacional e (3) Remuneração por incentivos no processo de avaliação de desempenho os fatores críticos de sucesso devem ser mensurados e recompensados para que as pessoas sejam motivadas a alcançá-los.

Anthony e Govindarajan (2008, p. 514-515) tratam a remuneração total de um gerente composta por três componentes: (1) salário, (2) benefícios, (3) remuneração por incentivo.

A Controladoria tem o papel de apoiar os gestores na quantificação dos valores do planejamento e realizado, para que estes possam julgar perante expectativa pré-estabelecida e avaliar o desempenho econômico do negócio, de um centro de lucro ou dos gestores.

2.7 Artefatos gerenciais utilizados pela Controladoria

Borinelli (2006, p. 184-187) apresenta os artefatos de Contabilidade Gerencial e Controladoria, que passaram a fazer parte da ECBC, que são reproduzidos abaixo.

Métodos, critérios e sistemas de custeio: Custeio por Absorção; Custeio Baseado em Atividades; Custeio Pleno ou Integral; Custeio Variável; Custeio Direto; Custo Padrão; Custo de Reposição; Custeio Meta; Custeio do Ciclo de Vida; *Total Cost of Ownership* (TCO).

Métodos de mensuração e avaliação, e medidas desempenho: Preços de Transferência; Moeda Constante; Valor Presente; Retorno sobre o Investimento; Retorno sobre o Patrimônio Líquido; *Benchmarking*; *Economic Value Added* (EVA); *Market Value Added* (MVA);

Filosofias e modelos de gestão: Planejamento (Estratégico e Operacional); Orçamento; Simulação; *Beyond Budgeting*; Contabilidade por Responsabilidade; *Kaizen*; *Just in Time* (JIT); Teoria das Restrições; Gestão Baseada em Atividades; Gecon (Modelo de Gestão Econômica); *Balanced Scorecard* (BSC); Gestão Baseada em Valor (VBM); Gestão de Custos Interorganizacionais; Análise de Cadeia de Valor; Planejamento Tributário; Mapa de Gestão de Riscos.

2.8 Pesquisas utilizadas como referências para este trabalho

Autores, tais como Guerreiro, Cornachioni e Soutes (2011); Teixeira, Gonzaga, Santos e Nossa (2011); Oyadomari, Cardoso, Mendonça Neto e Lima (2008); Soutes e Zen (2005); Frezatti (2006); Lunkes, Schnorrenberger, Gasparetto e Vicente (2009); pesquisaram sobre a utilização pelas empresas de ferramentas modernas e tradicionais de Contabilidade Gerencial, e funções da Controladoria, em algumas dessas pesquisas analisou-se a associação entre o desempenho financeiro das empresas e a utilização dessas ferramentas. Neste trabalho serão avaliados os resultados da pesquisa realizada com as pesquisas de Teixeira, Frezatti e Lunkes, por serem as mais próximas com o foco desta pesquisa.

Os resultados da pesquisa de Teixeira et al. (2011) sugerem uma associação não aleatória fraca entre desempenho econômico e as ferramentas tradicionais de Contabilidade Gerencial nas empresas do estado do Espírito Santo.

A pesquisa de Frezatti (2006) busca uma associação entre a aderência conceitual das entidades em relação aos artefatos da Contabilidade Gerencial e o sucesso na obtenção de retorno para os acionistas. O autor concluiu que não há uma associação entre os perfis gerais e o retorno.

A pesquisa de Lunkes et al. (2009) sobre funções da Controladoria em manuais e obras de referência nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil conclui que as funções mais citadas como sendo de Controladoria são as de planejamento, com 87%, e de controle, com 83%, e estão bem próximas ao consenso.

3 Procedimentos metodológicos

A natureza da pesquisa é de Fontes Primárias (questionários) e Secundárias (banco de dados Exame). Quanto aos objetivos mais gerais, de acordo com Gil (2010, p. 27-28), as pesquisas podem ser classificadas, como: exploratórias, descritivas e explicativas. No objetivo do estudo, a pesquisa pode ser classificada como descritiva, porque descreve e analisa o papel da Controladoria e seus objetivos.

O objetivo deste estudo está delimitado em pesquisar a Controladoria de um grupo de empresas nacionais e o objetivo secundário é analisar o desempenho econômico das empresas pesquisadas. A análise de desempenho foi feita com base na pesquisa da Revista Exame “Melhores e Maiores – 2011” que traz informações dos balanços de 1.246 empresas referentes ao exercício de 2010.

Do universo da pesquisa da Revista Exame, 1.246 empresas, selecionando-se as empresas privadas e de controle brasileiro, restaram 860 empresas. Visando minimizar os custos e o tempo de pesquisa, limitou-se às empresas da cidade de São Paulo, chegando-se a um número final na cidade de São Paulo de 150 empresas. Em seguida, eliminaram-se as empresas do setor de Serviços, do setor de Energia. Por fim, o número final das empresas selecionadas foi de 108 empresas.

Na pesquisa utilizaram-se questionários baseados nos conceitos da academia, para que se pudesse testar a aderência destes com a prática da Controladoria das empresas. As questões foram distribuídas por *e-mail* às empresas da pesquisa. As questões numeradas de 1 a 52 foram agrupadas em quatro blocos, para que se pudessem avaliar os resultados individualmente e por blocos, conforme segue: Bloco II – Modelo de Gestão; Bloco III – Objetivos e funções da Controladoria; Bloco IV – Processo de Gestão; e Bloco V – Artefatos.

4 Desenvolvimento da pesquisa

A média de aderência das empresas às questões nos blocos Gestão, Objetivos e Funções foi de 88%, conforme Tabela 4.1, um percentual bem alto, podendo-se dizer que as definições do papel da Controladoria, seus modelos e funções, para as empresas desta pesquisa, estão bem aderentes à Estrutura Conceitual da Controladoria.

Tabela 4.1 – Resumo da aderência por bloco de questões

Blocos de Questões	aderência		
Média dos blocos de Gestão e Funções	88%		
II - Modelo de Gestão	95%		
III - Objetivos e Funções da Controladoria	90%		
IV - Processo de Gestão	83%		
	total	tradicional	moderno
Média dos blocos - Artefatos	43%	72%	34%
V-1 Métodos, critérios e sistemas de custeio	35%	50%	23%
V-2 Métodos mensur., aval. e medidas desempenho	59%	88%	50%
V-3 Filosofia e modelos de gestão	40%	100%	31%
Média Geral de todos os blocos	59%		

Fonte: Elaborada pelo autor.

Já o bloco de Artefatos obteve média de aderência das empresas às questões de 43%, metade da média de aderência dos blocos de Gestão e Funções. O grande número de artefatos classificados como modernos explica o baixo percentual médio de aderência à pesquisa desses três blocos de Artefatos. Segundo Soutes e Zen (2005), um percentual pequeno das empresas está utilizando os artefatos do quarto estágio, considerados modernos.

A média geral de todos os blocos, Tabela 4.1, foi de 59%, entretanto, pela diversidade do conteúdo, é preferível explicitar o resultado em partes. Os conceitos, objetivos, funções e gestão, apresentados nos três primeiros blocos, estão bem consolidados, com 88% de aderência; nos três últimos blocos, os artefatos mais tradicionais estão bem consolidados, com 72% de aderência e os mais modernos estão com metade da aderência, 34%. Dessa forma, acredita-se responder positivamente à questão de pesquisa: “A Estrutura Conceitual praticada hoje pela Controladoria das empresas privadas de controle brasileiro, da cidade de São Paulo, no cumprimento de seus objetivos, funções, e considerando também os artefatos utilizados, é aderente à Estrutura Conceitual discutida na pesquisa acadêmica”. Ressalva-se que, nas ferramentas utilizadas pela Controladoria, a parte dos artefatos modernos ainda tem uma aderência relativamente baixa, 34%.

Os resultados desta pesquisa demonstraram haver uma associação entre aderência à pesquisa e rentabilidade, conforme Tabela 4.2, tendo em vista a diferença de rentabilidade entre as empresas com maior aderência, com rentabilidade média de 20%, e as empresas com menor aderência, com rentabilidade de 15%; comprovando positivamente a Premissa P1 - “As empresas mais aderentes à estrutura conceitual têm desempenho econômico melhor do que as empresas menos aderentes”.

Tabela 4.2 – Rentabilidade das mais aderentes x menos aderentes

__	qtde. de	__	média de	__	média de
----	----------	----	----------	----	----------

Aderências	empresas	Aderência	Rentabilidade
Mais aderentes	11	66,0%	20,3%
Menos aderentes	11	49,0%	15,0%

Fonte: Elaborada pelo autor.

Comprovadas as Premissas P1, assim como as duas questões de pesquisa, pode-se afirmar que o segundo aspecto do problema da pesquisa foi respondido positivamente: “as empresas, com prática aderente à Estrutura Conceitual discutida na pesquisa acadêmica, têm desempenho econômico melhor do que as de prática não aderente”. Demonstrou-se também que as maiores empresas em vendas obtiveram maior rentabilidade do que as empresas menores, comprovando positivamente a Premissa P2 “As empresas maiores, por terem maior capacidade de investimento em recursos tecnológicos e humanos, conseguem melhor desempenho econômico do que as empresas menores”. Comprovadas como verdadeiras as Premissas P1 e P2, verificou-se a não coincidência entre as 11 empresas mais aderentes e as 11 maiores em vendas; reforçando o segundo aspecto do problema da pesquisa, “as empresas, com prática aderente à Estrutura Conceitual discutida na pesquisa acadêmica, têm desempenho econômico melhor do que as de prática não aderente” e, com isso, considerar que o objetivo principal do trabalho foi atingido: “verificar se a Controladoria das empresas privadas de controle brasileiro, da cidade de São Paulo, está praticando a Estrutura Conceitual da Controladoria discutida na pesquisa acadêmica, em seus aspectos procedimentais: objetivos, funções e artefatos utilizados”.

5 Considerações finais

5.1 Resultados da pesquisa

A média de aderência das empresas às questões dos três primeiros blocos que tratam de gestão, objetivos e funções foi de 88%, uma aderência bem alta. A média de aderência das empresas às questões dos três blocos que tratam de artefatos foi de 43%. Destes, a média referente aos artefatos considerados tradicionais foi de 72%, podendo-se dizer que estes e os dos primeiros blocos estão bem consolidados.

A média de aderência dos artefatos modernos foi de 34%, entretanto há que se considerar que, na composição destes 34%, muitos artefatos têm aderência na faixa entre 50% e 100%; além do que, a implementação desses artefatos modernos exige recursos, tais como tempo, pessoas e treinamento, o que inibe uma aderência rápida ou imediata a esses artefatos.

Assim sendo, acredita-se responder positivamente à questão de pesquisa “A Estrutura Conceitual praticada hoje pela Controladoria das empresas privadas de controle brasileiro, da cidade de São Paulo, no cumprimento de seus objetivos, funções, e considerando também os artefatos utilizados, é aderente à Estrutura Conceitual discutida na pesquisa acadêmica”. Ressalva-se que, nas ferramentas utilizadas pela Controladoria, a parte dos artefatos modernos ainda tem uma aderência relativamente baixa, 34%.

O resultado da pesquisa demonstrou também a existência de associação entre aderência à pesquisa e rentabilidade, tendo em vista a diferença de rentabilidade entre as empresas com maior e menor aderência, comprovando positivamente a Premissa P1 “As

empresas mais aderentes à estrutura conceitual têm desempenho econômico melhor do que as empresas menos aderentes”.

Demonstrou-se também que as maiores empresas em vendas obtiveram maior rentabilidade do que as empresas menores, comprovando positivamente a Premissa P2 “As empresas maiores, por terem maior capacidade de investimento em recursos tecnológicos e humanos, conseguem melhor desempenho econômico do que as empresas menores”.

Comprovadas as Premissas P1 e P2, assim como as duas questões de pesquisa, considera-se que o objetivo principal do trabalho foi atingido: “verificar se a Controladoria das empresas privadas de controle brasileiro, da cidade de São Paulo, está praticando a Estrutura Conceitual da Controladoria discutida na pesquisa acadêmica, em seus aspectos procedimentais: objetivos, funções e artefatos utilizados”.

5.2 Limitações do trabalho

Entende-se como uma limitação o fato de se ter selecionado somente empresas da cidade de São Paulo, e ainda ter eliminado empresas do setor de Serviços, o que limitou o número de empresas da pesquisa a 108 empresas e, por consequência, o número de respondentes a 23. Esse número de respondentes dificultou alguns tipos de análise, como, por exemplo, a tabulação por setor que levou alguns setores a serem representados por apenas uma empresa.

A pesquisa se restringiu à aplicação de questionário, não abrangendo entrevista, o que pode ter provocado uma perda na qualidade das respostas. Com entrevista a pesquisa poderia ter sido mais depurada, conseguindo explicitar melhor alguns artefatos ou funções, evitando interpretações errôneas ou distorcidas, como algumas respostas identificadas com problema na questão (40) *Beyond Budgeting*, conflitando com as respostas da questão (38) Orçamento.

5.3 Sugestões para novos trabalhos

Ampliação da amostra para mais empresas brasileiras, também o número de empresas por setor e abranger outras regiões do país, aumentando o número de respondentes, proporcionando maior representatividade para a empresa brasileira.

Tabular as aderências por regiões, explorar melhor as características das empresas mais e menos rentáveis, assim como as maiores e menores.

Cruzar as aderências com informações de cargo e níveis de instrução.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALMEIDA, Lauro Brito de et al. Controladoria. In: CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica - Gecon**. São Paulo: Atlas, 2001. p. 343-355.
- ANTHONY, Robert N. **Contabilidade gerencial: introdução à contabilidade**. Tradução da 1. ed. Luiz Aparecido Caruso. São Paulo: Atlas, 1979.
- _____; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. Tradução da 12. ed. diversos autores. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.
- BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da prática**. 2006. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- CALIJURI, Mônica Sionara Schpallir. **O papel do controller: um estudo no contexto brasileiro**. 2005. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Financeiras) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2005.
- FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- _____. O paradigma econômico na contabilidade gerencial: um estudo empírico sobre a associação entre as taxas de retorno sobre o patrimônio líquido e diferentes perfis da contabilidade gerencial. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 41, n. 1, p. 5-17, jan./fev./mar. 2006.
- _____. Além do Orçamento: existiria alguma chance de melhoria do gerenciamento? **Brazilian Business Review**. v. 1, n. 2, p. 122-140, 2004.
- _____ et al. **Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo: Atlas, 2009.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- GUERREIRO, Reinaldo et al. Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial? **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 22, n. 55, jan./abr. 2011.
- HORNGREN, Charles T. et al. O. **Contabilidade gerencial**. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- IUDÍCIBUS, Sérgio. **Contabilidade gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria: teoria e estudo de casos**. São Paulo: Pioneira, 1976.

LUNKES, Rogério João et al. Considerações sobre as funções da Controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. **Revista Universo Contábil**, FURB, Blumenau, v. 5, n. 4, p. 63-75, out./dez. 2009.

MELHORES & Maiores 2011 – As 1000 maiores empresas do Brasil. **Revista Exame**, edição especial jul. 2011. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/negocios/melhores-e-maiores/empresas/maiores/1/2010/vendas/-/bens-de-consumo/-/>>. Acesso em: 30 out. 2012.

MIRANDA, Luiz Carlos; LIBONATI, Jeronymo José. Planejamento operacional. In: SCHMIDT, Paulo (Org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002. p. 53-78.

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

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. **Controladoria: fundamentos do controle empresarial**. São Paulo: Saraiva, 2009.

OLIVEIRA, Luís Martins et al. **Controladoria estratégica**. São Paulo: Atlas, 2004.

OYADOMARI, José Carlos et al. Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras. Um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações**, FEARP, USP, v. 2, n. 2, p. 55-70, jan./abr. 2008.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação**. 3. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

_____. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

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

ROEHL-ANDERSON, Janice M.; BRAGG, Steven M. **Controllership: the work of the managerial accountant**. 7th ed. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2004.

SOUTES, Dione Olesczuk; ZEN, Maria José de C. M. de. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. In: 5º CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, São Paulo, 10 e 11 out. 2005.

TEIXEIRA, Aridélmo José Campanharo et al. A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do estado do Espírito Santo. **Brazilian Business Review**, v. 8, n. 3, p. 108-127, jul./set. 2011.

WELSCH, Glenn A. **Orçamento empresarial**. Tradução Antonio Zoratto Sanvicente. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1992.