



**Revista de Administração e Contabilidade**

**Volume 6, número 1**

**Feira de Santana, janeiro/abril 2014, p. 42 – 56**

**ISSN: 2177-8426**

## **Práticas de controladoria adotadas pelas organizações brasileiras: um estudo sobre publicações**

*Controllership practices adopted by Brazilian organizations: a study of  
publications*

**Adao Alberto Blanco Nunes<sup>1</sup>**

Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unininos)

### **RESUMO**

O objetivo deste artigo é identificar as práticas de controladoria adotadas pelas organizações brasileiras. Para o desenvolvimento do trabalho foi utilizada a metodologia de pesquisa bibliográfica de natureza qualitativa. A população da pesquisa é formada por artigos publicados em periódicos nacionais de contabilidade e áreas afins, classificados no Sistema Qualis/CAPES no estrato A1, A2, B1, B2 e B3, sendo que, o período considerado para esta pesquisa foi de 2006 a 2012. Para o critério de busca dos artigos, foram selecionados aqueles que contivessem a palavra controladoria no título. Foram então pesquisados 42 periódicos, e nestes encontrados 28 artigos que atenderam ao requisito de seleção, sendo que destes, somente 6 tratam das práticas de controladoria. Verificou-se que não existe uniformidade nos termos utilizados para definir as práticas de controladoria, desta forma, existem divergências entre a nomenclatura preconizada pela literatura e a nomenclatura utilizada para as práticas adotadas.

Quanto às práticas com maior aderência destacam-se as relacionadas com elaboração e acompanhamento do orçamento, auditoria e procedimentos contábeis.

**Palavras-chave:** Prática de Controladoria; Sistemas de Informações; Sistema Contábil.

### **ABSTRACT**

*The purpose of this article is to identify the controllership practices adopted by the Brazilian organizations. For the development of the methodology of work was used bibliographical and qualitative research. The research population consists of articles published in national journals in accounting and related areas, classified as System Qualis / CAPES in stratum A1, A2, B1, B2 and B3, and the period considered for this research was from 2006 to 2012. To the search criteria Articles were selected those that contained the word in the title controllership. Were thus surveyed 42 journals and found these 28 articles that met the requirement of selection,*

---

<sup>1</sup> Mestrando em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unininos). Professor na Faculdade de Porto Alegre (FAPA)

*and of these, only 6 deal of practice controllership. That there is no uniformity in the terms used to define the practical controllership was found in this way, there are differences between the nomenclature recommended by the literature and the nomenclature used for practices. As for practices with greater adherence highlight those related to preparing and monitoring the budget, auditing and accounting procedures.*

**Keywords:** *Practice Comptroller; Information Systems; Accounting System.*

## 1 INTRODUÇÃO

As organizações de um modo geral, públicas ou privadas, tiveram a sua estrutura de controle e de gestão alteradas juntamente com as mudanças que vem ocorrendo na economia. Empresas que antes estavam nas mãos do proprietário, que além das ações também detinha a administração da empresa, agora se deparam com a separação das funções de proprietário e de administrador. A partir do momento em que aparecem dois papéis dentro da firma emergem alguns problemas, entre os quais é possível citar a adequação das decisões tomadas pelo administrador com as necessidades do acionista (ARRUDA, MADRUGA e FREITAS JUNIOR, 2008).

A teoria da Agência estuda as relações entre o principal (acionista) e o agente (administrador), conforme Jensen e Meckling (1976) o relacionamento de agência, é definido como um contrato em que uma ou mais pessoas (o principal) envolve outras pessoas para desempenhar alguns serviços em seu nome, que envolve delegação de alguma autoridade de tomada de decisão do agente. (traduzido pelo autor)

Conforme Nascimento e Reginato (2010) competem à área de controladoria proporcionar os meios para que as áreas atuem consoantes as expectativas da alta administração, apoiando-as para que o processo decisório da empresa funcione de forma integrada em torno de seu objetivo central, evitando-se a prevalência das expectativas individuais dos gestores nas ações implementadas que impliquem em consumo de recursos e na obtenção de resultados.

Padovese (2009) defende que a Controladoria tem como missão suportar todo o processo de gestão empresarial por intermédio de seu sistema de informação, que é um sistema de apoio à gestão. O sistema de informação de Controladoria é integrado com os sistemas operacionais e tem como característica essencial à mensuração econômica das operações para planejamento, controle e avaliação dos resultados e desempenho dos gestores das áreas de responsabilidade. Dentro deste contexto, o autor sinaliza que, cabe à Controladoria o processo de assegurar a eficácia da empresa, mediante o controle das operações e seus resultados planejados. Quando do planejamento das atividades empresariais, a empresa espera atingir determinados objetivos econômicos para satisfazer aos acionistas do empreendimento, e esses objetivos são o ponto central de atuação da Controladoria.

Grande e Beuren (2008) e Lunkes, et. Al.(2009) concordam que na literatura disponível, embora se perceba alguns pontos em comum entre a maioria dos autores, ainda não existe consenso sobre qual seja o campo de estudo, atuação e as funções da controladoria.

Considerando a amplitude do assunto e assimetria de opiniões, surge a questão de pesquisa: Quais as práticas adotadas pela controladoria nas organizações brasileiras? Desta

forma, o objetivo deste artigo é verificar as práticas de controladoria nas organizações brasileiras, o trabalho foi realizado através de estudo sobre as publicações em periódicos da área de contabilidade e afins, caracterizando-se como uma pesquisa bibliográfica.

Em relação à metodologia, a pesquisa realizada se caracteriza como bibliográfica de natureza qualitativa, justificada por Medeiros (2011), que argumenta que, a pesquisa procura dados em variadas fontes, de forma direta ou indireta, na forma direta levantam-se os dados no local em que os fenômenos ocorrem (pesquisa de campo ou de laboratório); na forma indireta a coleta de informações pode dar-se por documentação. A pesquisa bibliográfica caracteriza-se como documentação indireta. Desta forma, a pesquisa bibliográfica constitui-se em fonte secundária. É aquela que busca o levantamento de livros e revistas de relevante interesse para a pesquisa que será realizada.

Esta pesquisa tem como objetivo identificar as práticas de controladoria adotadas pelas organizações brasileiras. A população da pesquisa é formada por artigos publicados em periódicos nacionais de contabilidade ou áreas afins, classificados no Sistema Qualis/CAPES no estrato A1, A2, B1, B2 e B3, sendo que, o período considerado para esta pesquisa foi de 2006 a 2012, para critério de seleção de busca foram selecionados artigos que contivessem a palavra controladoria no título, foram pesquisadas 42 revistas e encontrados 28 artigos que atenderam ao requisito de seleção.

O artigo está estruturado em cinco seções; iniciando com essa introdução. Em seguida apresenta a revisão de literatura que dá suporte ao estudo. Após descreve a metodologia. Na sequência apresenta a análise dos resultados e, considerações finais sobre a pesquisa.

## **2 REVISÃO DE LITERATURA**

### **2.1 CONTROLADORIA**

Conforme Tung (1973), no contexto da administração financeira, a controladoria serve como órgão de observação e controle da cúpula administrativa. É ela que fornece os dados e informações, que planeja e pesquisa, visando sempre mostrar a essa mesma cúpula os pontos de estrangulamento presentes e futuros que colocam em perigo ou reduzem a rentabilidade da empresa. A tarefa da controladoria requer a aplicação de princípios sadios, os quais abrangem todas as atividades empresariais desde o planejamento inicial até a obtenção do resultado final. Para que haja o máximo aproveitamento dos sistemas de planejamento e de controle, é estritamente necessário que as interligações entre os vários grupos sejam definidas e suas responsabilidades claramente determinadas, e quanto à organização do departamento de controladoria, devem ser observadas as mesmas normas e os mesmos conceitos organizacionais dos demais departamentos, quais sejam, a definição clara e objetiva das atribuições dessa área no contexto da empresa como um todo e, posteriormente, a análise das funções subalternas decorrentes das necessidades originadas por tais atribuições.

Para Kanitz (1977), a controladoria é uma função diretamente subordinada à presidência e para funcionar adequadamente necessita de um batalhão de administradores organizacionais, psicólogos industriais, analistas de sistemas, especialistas em computação, estatísticos e matemáticos que tem a função de analisar, à luz de cada um dos seus campos de conhecimento, um imenso volume de informações necessárias ao cumprimento da função

de controladoria. Desta forma, o organograma do departamento de controladoria proposto pelo autor considera a Contabilidade Geral, Contabilidade de Custos, Auditoria Interna, Orçamentos de Capital, Orçamentos Operacionais, Métodos e Sistemas, e também Estatística e Análise, como departamentos da controladoria.

Conforme Weber (2011), os controllers tornaram-se responsáveis por uma ampla gama de tarefas (controladoria), estas incluem o papel tradicional de núcleo de fornecedor de informações para a gestão em uma base contínua, bem como as outras tarefas orientadas mais para a cooperação com gestores, assim como, servir de contrapartida crítica ou a prática de um envolvimento pró-ativo na empresa. Mais que ser estática, a controladoria está expandindo seu alcance de papel, tarefas e funções de um modo semelhante ao de gestão de contas. A correspondente mudança de papéis está associada com este desenvolvimento.

A tarefa básica do controller é informar a gestão sobre matérias econômicas e atividades dentro da companhia. Isto implica projetar, operar o sistema de controle de custos e sistema de informações contábeis adequados, para capturar dados relevantes em bases contínuas dentro da companhia. As tarefas de controller oferecem considerável potencial de aprendizagem, o aumento da experiência pode ampliar a tarefa que lhe foi atribuída, ao mesmo tempo, existem vários outros papéis e pessoas envolvidos com desempenho de tarefas similar a estas do controller, tal como, os contadores, que fornecem informações ou suporte ao planejamento estratégico. A mudança é empiricamente evidente, mas o modelo teórico deste novo papel ainda tem que ser desenvolvido (WEBER, 2011).

Segundo Weibenberger e Angelkort (2011), os países de língua alemã obtiveram um aumento no nível de integração da gestão contábil e financeira, porém, até hoje relevantes pesquisas não tem mostrado claramente se isto tem um impacto positivo na efetividade da controladoria e se a ingerência causal está sendo subjacente relacionada com as variáveis ou se eles são relacionados indiretamente via propriedades de contabilidade como uma linguagem financeira para a comunicação de negócios. O bom gerenciamento de informações contábeis não é somente caracterizado por relevância, acuracidade, oportunidades ou confiabilidade técnica com respeito a dado problema de controle, mas também por consistência a partir de uma perspectiva do lado do usuário. Quando atuando como assessoria de gestão o controller deve portanto, ter um cuidado especial não somente para estabilizar uma compreensível ligação entre a informação contábil fornecida para decisões administrativas e informações contábil financeira, mas também para enfatizar esta ligação em comunicação com a gestão.

Uma profunda análise em relação ao impacto das tarefas do controller mostra que a consistência entre informação contábil gerencial e financeira, não pode ser alcançada de uma forma ingênua simplesmente usando números da contabilidade financeira, bem como, para fins de propostas de controladoria. Consistência, por outro lado, não importa no que diz respeito aos relatórios contábeis internos da empresa, ela não é estabelecida somente pelos próprios relatórios dos contadores, mas também por uma estreita cooperação entre os próprios controllers e os contadores financeiros (WEIBERBENGER e ANGELKORT, 2011).

Roberts e Scapens (1985) argumentam que o entendimento das práticas contábeis em seu contexto organizacional requer mais que a descrição técnica dos sistemas de informação contábil como eles são concebidos e projetados. O que é requerido são estudos de que maneira e que sistema contábil tornam-se consubstanciados através do uso, nos sistemas

organizacionais de contabilidade. Desta forma, entendem que as práticas contábeis envolvem bem mais que a produção e reprodução de significado.

No momento em que o termo sistema contábil passa a ser empregado como sistema de prestação de contas, entende-se que os sistemas de prestação de contas também corporificam uma ordem moral, um complexo sistema recíproco de direitos e obrigações. A prática da contabilidade institucionaliza a noção da responsabilidade e prestação de contas; isto institucionaliza os deveres de algumas pessoas para prestar contas de suas ações. Visto desta maneira, as práticas de contabilidade podem ser vistas para envolver a comunicação de um conjunto de valores, dos ideais de expectativa de comportamento, o que é aprovado e desaprovado. As práticas de contabilidade envolvem comunicação e noções do que deveria acontecer. Neste contexto, talvez orçamentos seja o exemplo mais óbvio, de como o que tem acontecido é constantemente avaliado em termos de expectativa quanto ao que deveria ter acontecido (ROBERTS e SCAPENS, 1985).

Mosimann, Alves e Fisch (1993), e Figueiredo e Caggiano (2008), entendem que a controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada como um órgão administrativo com uma missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa e também, como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.

Também corroboram para este entendimento os autores Almeida, Parisi e Pereira (2011), argumentando 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 base conceitual, e o segundo como órgão administrativo respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações.

Conforme Arruda (2008) a governança corporativa deve garantir que os recursos sejam empregados de forma eficiente e eficaz na missão nos objetivos e nas metas da organização os quais devem garantir os interesses dos acionistas e proprietários e maximizar os resultados econômicos da organização, objetivos esses que também fazem parte do conceito de controladoria.

O grau de centralização das organizações afeta o papel da controladoria, conforme Rodniski e Diehl (2012), a maior centralização das decisões é característica de organizações que adotam estruturas organizacionais funcionais. Nelas, há um administrador principal que comanda o conjunto todo e, logo abaixo, cada integrante do primeiro escalão hierárquico é responsável por uma função específica. É característica desse tipo de estrutura a decomposição horizontal da empresa em um fluxo integrado em unidades operacionais especializadas que buscam a eficiência por meio de economias de escala. Em organizações com essas características, os sistemas de informação coordenados pela controladoria são orientados ao resultado global da organização e há pouca orientação para o controle de responsabilidades. Entretanto, as organizações com menor grau de centralização tendem a possuir estruturas divisionais, onde a empresa é organizada em divisões autônomas que permitem diferenciar os fluxos de produção e de venda de cada atividade. Nessas empresas a controladoria precisa dar o devido respaldo informacional para os tomadores de decisão, é papel do sistema de informação desenvolvido pela controladoria fornecer relatórios dos

resultados das divisões, com indicadores de desempenho baseados em informações financeiras e não financeiras.

## 2.2 PRÁTICAS DE CONTROLADORIA

Conforme Borinelli (2006), a área de estudos controladoria não tem funções e atividades. Esses elementos pertencem às unidades ou áreas de uma organização, não necessariamente denominadas Controladoria. Mas são discutidas as atividades e funções por meio das quais a área de conhecimento se materializa, quando é estudada no contexto das entidades.

Desta forma, as atividades e funções típicas de controladoria são aquelas que fazem parte de sua essência e que, portanto não são específicas para cada organização. O que muda de uma entidade para outra são as formas de distribuir essas atividades e funções pelas diversas unidades organizacionais, tendo em vista o arranjo que melhor atenda as necessidades da entidade. Portanto, as funções e atividades típicas da área de conhecimento controladoria não variam. O Quadro 1 apresenta as atividades de controladoria mais citadas pelos autores nacionais e internacionais, segundo a literatura (BORINELLI, 2006).

**Quadro 1:** Resumo das atividades de controladoria mais citadas, segundo a literatura

Gerenciar o departamento de contabilidade
Desenvolver e gerenciar o sistema contábil de informação
Implementar e manter todos os registros contábeis
Elaborar demonstrações contábeis
Atender aos agentes de mercado (preparar informações)
Realizar o registro e controle patrimonial (ativo fixo)
Gerenciar impostos (registro, recolhimento, supervisão etc.).
Desenvolver e gerenciar o sistema de custos
Realizar auditoria interna
Desenvolver e gerenciar o sistema de informações gerenciais
Prover suporte ao processo de gestão com informações
Coordenar os esforços dos gestores das áreas (sinergia)
Elaborar, coordenar e assessorar na elaboração do planejamento da organização.
Elaborar, coordenar consolidar e assessorar na elaboração do orçamento das áreas
Desenvolver, acompanhar e assessorar o controle do planejamento/orçamento
Desenvolver políticas de procedimentos contábeis e de controle

Fonte: BORINELLI (2006)

Segundo Lunkes, Gasparetto e Schnorrenberger (2010), a controladoria é uma área de estudos que carece de definições e conceituações claras, isso inclui um conjunto básico de funções, seu desenvolvimento ocorreu a partir dos preceitos básicos de contabilidade para uma ampla função de suporte informacional, controle interno, planejamento tributário, elaboração do orçamento e medidas operacionais, passando a participar ativamente da formulação das estratégias, fazendo que deixasse de ser apenas um compilador de dados e passasse a ser um gestor da informação responsável pelo alinhamento estratégico das organizações. Trabalhos empíricos mostram grande tendência da controladoria no Brasil na função de planejamento e controle, seguindo-se por funções tradicionais como contabilidade

e elaboração de relatórios e interpretação, e o controle interno. Entre os pesquisadores analisados, 100% julgam que o planejamento é a função mais relevante da controladoria. Já a função de controle é considerada relevante por 75% dos pesquisadores analisados.

Silva (2008), investigou o papel desempenhado pela área de controladoria nas empresas que adotam as melhores práticas de governança corporativa no Brasil, listadas nos segmentos diferenciados de governança da Bolsa de Valores de São Paulo. A pesquisa permitiu identificar que a forma de atuação da controladoria é influenciada: pelo modelo de gestão adotado em cada empresa; pelo contexto corporativo; pelas características do profissional que exerce a função de controller; pelas características dos componentes do corpo gerencial; e a equalização entre riscos e benefícios das alternativas resultantes deste diagnóstico.

O resultado da pesquisa permitiu concluir que a controladoria é responsável pela função contábil e econômico-financeira; e também é responsável pela função de controle, especialmente no que tange a avaliação de desempenho, cabendo destacar que nestas empresas a maior parte dos controles é automatizada. Em relação às decisões observou-se que o resultado econômico é prioridade na avaliação das decisões na maior parte das empresas, Silva(2008).

### 3 RESULTADOS

Os dados apresentados neste tópico foram coletados e analisados de acordo com o que foi definido na metodologia. Na análise dos artigos pesquisados foram verificadas as práticas de controladoria adotadas pelas organizações. Para efeito comparativo, a referência utilizada foi Borinelli, 2006. Quadro1 – Resumo das atividades de controladoria mais citadas, segundo a literatura.

No quadro 2, são apresentados os artigos encontrados, cujos objetivos referem-se a práticas de controladoria, os quais utilizaram como metodologia, pesquisa de campo e estudo de caso, com evidência para os principais achados de cada trabalho.

**Quadro 2:** Resumo - referência, objetivo, metodologia e achados

Referência	Objetivo	Metodologia	Achados
CAVALCANTE, Danival S.; LUCA, Márcia M. M. de; PONTE, Vera Maria R.; GALLON, Alessandra V. <b>Características da controladoria nas maiores companhias listadas na BM&amp;FBOVESPA.</b> Revista Universo Contábil, FURB, Blumenau, v.8, n.3, p.113-134, jul/set.,2012	Descrever as características da controladoria das maiores companhias com ações negociadas na BM&FBOVESPA, segundo o <i>ranking</i> da Revista exame Melhores e Maiores 2010.	Descritiva, de natureza quantitativa. Quanto aos procedimentos foi realizada pesquisa bibliográfica e pesquisa de campo.	* Ficou evidenciado que a controladoria atua essencialmente no ambiente interno das organizações, fornecendo informações para auxiliar diretamente o planejamento e gestão da alta administração. * A controladoria interpreta o impacto econômico dos eventos sobre o patrimônio da empresa. * A controladoria participa da elaboração dos orçamentos, ao tempo em que exerce a função contábil gerencial. * Verifica-se a essencialidade da controladoria no tocante ao apoio estratégico e operacional às empresas, dada a necessidade de uma área que

			<p>auxilie os gestores diretamente no processo de planejamento, execução e controle das atividades administrativas da organização.</p> <p>* Houve divergências entre as empresas, quanto aos resultados encontrados das características da controladoria, sendo distribuídas em dois grupos heterogêneos.</p>
<p>OLIVEIRA, Liliam R.; PONTE, Vera Maria R. <b>O papel da controladoria nos fundos de pensão.</b> Revista Contemporânea de Contabilidade, UFSC, Florianópolis, ano 3, v1, n.5, p.97-114, jan/jun.2006</p>	<p>Averiguar a prática dos conceitos de controladoria no âmbito das Entidades Fechadas de Previdência Complementar(EFPCs) do Nordeste.</p>	<p>Revisão bibliográfica e Pesquisa de campo.</p>	<p>* Apesar de não haver uma unidade administrativa chamada de controladoria nessas instituições, as atividades relacionadas ao segmento são desempenhadas pela contabilidade.</p> <p>* Em 88% dos casos, a responsabilidade pelos relatórios de controle é do contador da entidade, que desempenha assim o papel de controller.</p>
<p>OLIVEIRA JÚNIOR, Nilson José de; CHAVES JÚNIOR, Oswaldo Demósthene L.; LIMA, Mariomar de S. <b>A controladoria nas organizações públicas municipais: Um estudo de caso.</b> Revista Universo Contábil, Blumenau, v.5, n.1, p.38-54, jan/mar.2009</p>	<p>Identificar se as práticas exercidas pela Controladoria Geral do Município pesquisado se assemelha às funções de controladoria usualmente encontradas na literatura e avaliar o grau de implementação dessas funções.</p>	<p>Pesquisa exploratória com abordagem qualitativa via estudo de caso.</p>	<p>* Observou-se que a Controladoria Geral do Município, ainda não tem sua atuação consolidada como um órgão de controladoria.</p> <p>* A análise dos dados coletados indica que as ações do órgão estão basicamente centradas em atividades operacionais, como controle de pagamentos e auditoria organizacional.</p> <p>* A atuação da unidade organizacional Controladoria ainda é bastante restrita, resumindo-se a algumas atividades das funções finanças e controle interno.</p> <p>* Ainda não é possível encontrar dentro da organização pública pesquisada um entendimento pacífico quanto às reais atribuições da controladoria.</p>
<b>Referência</b>	<b>Objetivo</b>	<b>Metodologia</b>	<b>Achados</b>
<p>LIMA, Fernando B. de; LUCA, Márcia M. M.; SANTOS, Sandra Maria dos; PONTE, Vera Maria R. <b>A controladoria em instituições financeiras: Estudo de caso no Banco do Nordeste do Brasil S.A..</b> Revista</p>	<p>Identificar as funções do órgão de Controladoria em uma instituição financeira e como a sua atuação é percebida pelos gestores.</p>	<p>Pesquisa bibliográfica e documental.</p> <p>Estudo de caso</p>	<p>* Constatou-se que não existe consenso com relação ao aspecto conceitual e com relação às funções de Controladoria na visão dos autores apresentados.</p> <p>* A atuação do ambiente de controladoria do BNB está alinhada com os conceitos e as funções apresentadas pelos estudiosos da controladoria.</p> <p>* A contribuição da controladoria para a eficácia empresarial é percebida pelos gestores como relevante, bem como, sua atuação na execução das funções de</p>

Contabilidade Vista & Revista, UFMG, Belo Horizonte, v.22, n.1, p.43-72, jan/mar.2011			planejamento, avaliação e controle e gestão da informação.
VALADÃO JUNIOR, Valdir M.; MALAQUIAS, Rodrigo F.; SOUSA, Edileusa G. <b>Controladoria como uma opção à sustentabilidade econômica nas organizações do terceiro setor: O caso de uma associação.</b> Revista Contemporânea de Contabilidade, UFSC, Florianópolis, ano.5, v.1, n.9, p.131-151, jan/jun.2008	Mostrar as mudanças ocorridas em uma organização após a adoção de procedimentos de controladoria.	Estudo descritivo, estudo de caso.	* Melhora no fluxograma de documentos, juntamente com os processos de conferência. * Conseguiu-se uma economia de impostos com a adoção de novos processos. * Esses resultados contribuíram para a sustentabilidade econômica e a partir dela a sustentabilidade social. * Ficou evidenciado que uma gestão conduzida por procedimentos de controladoria contribui com o cumprimento da missão da associação.
<b>Referência</b>	<b>Objetivo</b>	<b>Metodologia</b>	<b>Achados</b>
MACHADO, Lúcio de S.; MACHADO, Michele, R. R. <b>Atuação da controladoria em uma empresa de médio porte: Um estudo de caso.</b> Revista Contemporânea de Contabilidade, UFSC, Florianópolis, ano 5, v.1, n.10, p.53-67, jul/dez.208	Investigar a aderência das funções de controladoria executadas por uma organização de médio porte, sediada no Estado de Goiás, com aquelas preconizadas na literatura.	Estudo de caso com entrevista estruturada.	* Percebeu-se inconsistência entre as funções exercidas na empresa pela área de controladoria com aquelas assumidas no referencial teórico do estudo. * A controladoria da entidade pesquisada foi estabelecida sem critérios de gestão e é voltada ao aperfeiçoamento de controles internos e ao aconselhamento à gestão sobre assuntos variados. * As funções relacionadas à avaliação de desempenho e à avaliação de resultados estão sendo pouco utilizadas pela respectiva área.

**Fonte:** Dados da pesquisa

Dentre os seis trabalhos analisados, constata-se que em dois artigos a atuação do ambiente de controladoria nas organizações pesquisadas, está alinhada com os conceitos e as funções apresentadas pela literatura, e também, a contribuição da controladoria é percebida como relevante pelos gestores. Além disso, a controladoria no tocante ao apoio estratégico e operacional às empresas é vista como essencial, é reconhecido que existe a

necessidade de uma área que auxilie os gestores diretamente no processo de planejamento, execução e controle das atividades administrativas da organização.

Nos quatro trabalhos restantes percebe-se inconsistência entre as práticas exercidas pela controladoria nas organizações, com aquelas assumidas no referencial teórico. Nas organizações em que as práticas de controladoria não estão em simetria com o preconizado pela literatura, verifica-se os seguintes motivos:

- A controladoria da entidade pesquisada foi estabelecida sem critério de gestão e é voltada ao aperfeiçoamento de controles internos e ao aconselhamento à gestão.
- Não existe a unidade administrativa chamada controladoria, as atividades relacionadas ao segmento são desempenhadas pela contabilidade, o contador exerce o papel do controller na maioria dos casos.
- A Controladoria Geral do Município, ainda não tem sua atuação consolidada como um órgão de controladoria. Ainda não é possível encontrar dentro da organização pública pesquisada um entendimento pacífico quanto às reais atribuições da controladoria.

No quadro 3, apresenta-se na primeira coluna as práticas de controladoria identificadas em cada trabalho, e nas colunas seguintes os autores dos trabalhos.

**Quadro 3:** Práticas de controladoria X Autores

Práticas de controladoria	Autores					
	Cavalcante	Oliveira Jr.	Lima	Oliveira	Valadão	Machado
Interpreta o impacto econômico dos eventos sobre o Patrimônio Líquido da empresa	X					
Participa da elaboração dos orçamentos	X					
Exerce função contábil gerencial	X					
Organiza e reporta dados e informações para a tomada de decisões	X					
Atua no ambiente interno	X					
Atende a alta administração	X					
Atende aos proprietários (investidores e acionistas)	X					
Elaborar projeções e simulações	X					
Controle de pagamento e efetuar conferências e autorizações		X				
Realização de auditoria operacional		X				
Acompanhar o orçamento			X			
Analisar o resultado			X			
Elaborar o orçamento empresarial			X			
Elaborar projeções e simulações			X			
Disponibilizar informações para o processo decisório			X			
Gerenciar sistemas de custos			X			
Gerenciar despesas administrativas			X			
Acompanhar o cumprimento de limites operacionais			X			
Avaliar programas e produtos			X			
Definir variáveis estratégicas			X			
Disponibilizar informações para órgãos externos			X			
Efetuar análises financeiras			X			
Precificar produtos e serviços			X			
Avaliar a estrutura de capitais			X			

Implementação do plano contábil e supervisão de todos os registros da organização				X		
Elaboração e interpretação das demonstrações contábeis e demais relatórios da empresa				X		
Auditoria contínua dos registros nas contas da entidade				X		
Apuração do resultado por área				X		
Contagem física e custeamento dos inventários				X		
Preparação e apresentação das declarações de impostos, bem como a supervisão das questões relacionadas				X		
Elaboração e interpretação de relatórios estatísticos sobre a organização				X		
Elaboração em conjunto com as outras áreas da empresa, do orçamento geral da empresa				X		
Acompanhamento da evolução financeira da empresa, cotejando os resultados realizados com os previstos, inclusive submetendo sugestões de ações aos gestores envolvidos				X		
Autores	Cavalcante	Oliveira Jr.	Lima	Oliveira	Valadão	Machado
Práticas de controladoria						
Desenvolvimento e implantação de práticas padronizadas, no que diz respeito a questões e procedimentos contábeis e à coordenação de sistemas de trabalho para toda a organização				X		
Certificação de que todas as transações correntes da empresa são corretamente executadas e devidamente registradas.				X		
Relacionamento com os auditores externos				X		
Controle de pagamento e efetuar conferências e autorizações					X	
Realização de auditoria operacional					X	
Gerenciar um sistema de informações que permitam projeções de processos econômicos no processo decisório						X
Elaborar relatório de análise de desempenho econômico da empresa						X
Orientar o processo de estabelecimento de padrões						X
Definir modelos de decisões						X
Zelar por informações prestadas						X

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se no quadro 3 que não houve consenso entre a nomenclatura das práticas de controladoria adotadas nos trabalhos pesquisados, mas entende-se que existe afinidade entre os termos utilizados, o que possibilita fazer um agrupamento, por afinidade das principais práticas e comparar com outros trabalhos relacionados.

Visando simplificar o entendimento e certificar-se de que todas as práticas relacionadas no quadro 1, como sendo as mais citadas pela literatura, foram identificadas nos trabalhos pesquisados, elaborou-se o quadro 4.

**Quadro 4:** Práticas de controladoria identificadas por Borinelli, 2006 x Práticas de controladoria nos artigos pesquisados

<b>Práticas de Controladoria mais citadas conforme Borinelli 2006</b>	<b>Práticas de controladoria, artigos pesquisados</b>
Elaborar, coordenar, consolidar e assessorar na elaboração do orçamento das áreas e da empresa.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Participação na elaboração dos orçamentos</li> <li>• Elaborar o orçamento empresarial</li> <li>• Elaboração em conjunto com outras áreas da empresa, do orçamento geral da empresa.</li> <li>• Acompanhar o orçamento</li> <li>• Acompanhar o cumprimento de limites operacionais.</li> <li>• Definir variáveis estratégicas</li> <li>• Elaborar projeções e simulações</li> </ul>
Realizar auditoria interna	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Realização de auditoria operacional</li> <li>• Auditoria contínua dos registros nas contas da entidade</li> <li>• Certificação de que todas as transações correntes da empresa são corretamente executadas e devidamente registradas.</li> </ul>
Gerenciar impostos (registro, recolhimento, supervisão, etc.).	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Preparação e apresentação das declarações de impostos, bem como a supervisão das questões relacionadas.</li> </ul>
Implementar e manter todos os registros contábeis	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Implementação do plano contábil e supervisão de todos os registros da organização</li> </ul>
Desenvolver e gerenciar o sistema contábil de informações	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Exerce função contábil gerencial</li> <li>• Apuração do resultado por área</li> <li>• Analisar o resultado</li> </ul>
Desenvolver políticas de procedimentos contábeis e de controle	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Desenvolvimento e implantação de práticas padronizadas, no que diz respeito a questões e procedimentos contábeis e à coordenação de sistemas de trabalho para toda a organização</li> </ul>
Elaborar demonstrações contábeis	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Elaboração e interpretação das demonstrações contábeis e demais relatórios da empresa</li> </ul>
Desenvolver e gerenciar o sistema de custos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Precificar produtos e serviços</li> <li>• Gerenciar sistemas de custos</li> <li>• Gerenciar despesas administrativas</li> <li>• Contagem física e custeamento dos inventários</li> </ul>
Atender aos agentes de mercado (preparar informações)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Disponibilizar informações para órgãos externos</li> <li>• Zelar por informações prestadas</li> <li>• Relacionamento com os auditores externos</li> <li>• Atende aos proprietários (investidores e acionistas)</li> </ul>
Análise e controle financeiro	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Controle de pagamento e efetuar conferências e autorizações</li> <li>• Efetuar análises financeiras</li> <li>• Avaliar a estrutura de capitais</li> <li>• Acompanhamento da evolução financeira da empresa, cotejando os resultados realizados com os previstos, inclusive submetendo sugestões de ações aos gestores envolvidos.</li> </ul>

Prover suporte ao processo de gestão com informações	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Disponibilizar informações para o processo decisório</li> <li>• Organizar e reportar dados e informações para a tomada de decisões.</li> <li>• Atende a alta administração</li> </ul>
Desenvolver e gerenciar o sistema de informações gerenciais.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Interpreta o impacto econômico dos eventos sobre o Patrimônio Líquido da empresa</li> <li>• Elaborar relatório de análise de desempenho econômico da empresa</li> <li>• Elaboração e interpretação de relatórios estatísticos sobre a organização</li> <li>• Gerenciar um sistema de informações e fazer projeções</li> </ul>

Fonte: Dados da pesquisa

O Quadro 4 apresenta um agrupamento dos conceitos das práticas de controladoria encontrados nos trabalhos pesquisados, fazendo um relacionamento com as práticas de controladoria citadas por Borinelli, 2006. Observa-se que todas as práticas relacionadas nos artigos pesquisados foram identificadas com alguma das mais citadas. Porém, algumas práticas relacionadas no Quadro 1, não foram identificadas entre os artigos pesquisados.

Práticas não identificadas: Realizar o registro e controle patrimonial (ativo fixo); Coordenar os esforços dos gestores das áreas (sinergia); Elaborar, coordenar e assessorar na elaboração do planejamento da organização.

#### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa objetivou identificar as práticas de controladoria adotadas pelas organizações brasileiras. Para o desenvolvimento do trabalho foi utilizada a metodologia de pesquisa bibliográfica de natureza qualitativa, a população da pesquisa foi formada por artigos publicados em periódicos nacionais de contabilidade e áreas afins, classificados no Sistema Qualis/CAPES no estrato A1, A2, B1, B2 e B3, sendo que, o período considerado para esta pesquisa foi de 2006 a 2012. Para critério de seleção de busca foram selecionados artigos que contivessem a palavra controladoria no título, foram pesquisadas 42 revistas e encontrados 28 artigos que atenderam ao requisito de seleção, sendo que destes, somente 6 foram considerados primários e atenderam ao objetivo do trabalho, que foi definido como identificar as práticas de controladoria adotadas pelas organizações brasileiras, os trabalhos restantes, os quais totalizaram 22 tinham em seu objetivo outros propósitos.

Como resultado da análise verificou-se que dentre os seis trabalhos analisados, constata-se que em dois artigos a atuação do ambiente de controladoria nas organizações pesquisadas, está alinhada com os conceitos e as funções apresentadas pela literatura, e também, a contribuição da controladoria é percebida como relevante pelos gestores. Além disso, a controladoria no tocante ao apoio estratégico e operacional às empresas é vista como essencial, é reconhecido que existe a necessidade de uma área que auxilie os gestores diretamente no processo de planejamento, execução e controle das atividades administrativas da organização.

Nos quatro trabalhos restantes percebe-se inconsistência entre as práticas exercidas pela controladoria nas organizações, com aquelas assumidas no referencial teórico. Também se observou que não houve consenso entre a nomenclatura das práticas de controladoria

adotadas nos trabalhos pesquisados, mas entende-se que existe afinidade entre os termos utilizados, o que possibilitou fazer um agrupamento, por afinidade das principais práticas e comparar com outros trabalhos relacionados.

Constatou-se que as práticas de Realizar o registro e controle patrimonial(ativo fixo); Coordenar os esforços dos gestores das áreas(sinergia); Elaborar, coordenar e assessorar na elaboração do planejamento da organização, apesar de constarem no resumo das atividades de controladoria mais citadas pela literatura, não foram detectadas na pesquisa.

Desta forma, limitado aos artigos pesquisados, conclui-se que as práticas de controladoria adotadas pelas organizações brasileiras estão parcialmente em conformidade com as mais citadas pela literatura. Considerando que o critério de seleção buscou somente artigos que contivessem a palavra controladoria no título, para futuras pesquisas acredita-se que a pesquisa possa ser ampliada utilizando-se também o termo contabilidade gerencial.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Lauro B.; PARISI, Claudio; PEREIRA, Carlos A. In CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria – Uma abordagem da gestão econômica – GECON.**, Controladoria, 2 ed. São Paulo: Atlas, 2011 p.343-355.
- ARRUDA, Giovana S.; MADRUGA, Sérgio R.; FREITAS, Ney I. Jr. A governança Corporativa e a Teoria da Agência em consonância com a Controladoria. **Revista Administração.** UFSM, Santa Maria, v. 1, n. 1, p. 71–84, jan/abr., 2008.
- BORINELLI, Márcio L. **Estrutura conceitual básica de controladoria: Sistematização à luz da teoria e da práxis.** Tese de doutorado, Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2006.
- FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria Teoria e Prática.** 4 ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- GRANDE, Jefferson Fernando; BEUREN, Ilse Maria. Abordagens da controladoria em livros publicados no Brasil. **RIC- Revista de Informação Contábil**, v.2, n.1, p.40-55, jan/mar., 2008.
- JENSEN, Michael C.; MECKLING, Willian H. Theory of the Firm: Managerial behavior agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, v. 3, n. 4, October, p.305-360, 1976.
- KANITZ, Stephen C. **Controladoria teoria e estudo de casos.** Livraria Pioneira Editora. São Paulo, 1977.
- LUNKES, Rogério João; GASPARETTO, Valdirene; SCHNORRENBURGER, Darci. Um estudo sobre as funções da controladoria. **RCO-Revista de Contabilidade e Organizações –FEA/USP**, v.4, n.10, p.106-126, set/dez.2010
- \_\_\_\_\_; SCHNORRENBURGER, Darci; GASPARETO, Valdirene; VICENTE, Ernesto Fernando R. 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
- MEDEIROS, João Bosco. Redação Científica – **A prática de fichamentos, resumos, resenhas.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MOSIMANN, Clara P.; ALVES, Osmar C. de; FISCH, Sílvia. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. Florianópolis: UFSC-ESAG, 1993.

NASCIMENTO, Auster M.; REGINATO, Luciane. **Controladoria Instrumento de apoio ao processo decisório**. São Paulo: Atlas, 2010.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Controladoria estratégica e operacional**. 2 ed. Cengage Learning Edições Ltda..São Paulo, 2009.

ROBERTS, John; SCAPENS, Robert. Accounting systems and systems of accountability- understanding accounting practices in their organizational contexts. **Accounting Organizations and Society**, v.10, n.4 p.443-456, 1985.

RODNISKI, Cleber Marcos; DIEHL, Carlos Alberto. O papel da controladoria em relação ao grau de centralização das organizações. **Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v.7, n.1, jan/jun.2012.

SILVA, Cristiane Dias. **O papel da controladoria nas empresas que adotam boas práticas de governança corporativas**. Dissertação de mestrado, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2008.

TUNG, Nguyen H. **Controladoria financeira das empresas uma abordagem prática**. Edições Universidade Empresa Ltda. São Paulo, 1973.

WEBER, Jürgen. The development of controller tasks: explaining the nature of controllership and its changes. **Journal of Management Control**. n.22, p.25-46, 2011.

WEIBENBERGER, Barbara E., ANGELKORT, Hendrik. Integration and management accounting systems: The mediating influence of a consistent financial language on controllership effectiveness. **Management Accounting Research**. n.22, p.160-180, 2011.