



Disponível em
<http://www.desafioonline.com.br/publicações>
Desafio Online, Campo Grande, v. 2, n. 1,
Jan./Abr. 2014



UMA ANÁLISE EM ORGANIZAÇÕES SOB A ÓTICA DA CONTROLADORIA EMPRESARIAL

AN ANALYSIS IN ORGANIZATIONS UNDER THE CONTROLLER PERSPECTIVE

Leandro Politelo

Mestre em Ciências Contábeis
Universidade Regional de Blumenau
Email: leandro_politelo@yahoo.com.br

Jaqueline Carla Guse

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Santa Maria
Mestranda em Ciências Contábeis
Universidade Regional de Blumenau
Email: drjaquelinecarla@yahoo.com.br

Maurício Leite

Mestrando em Ciências Contábeis
Universidade Regional de Blumenau
Email: mauleite@al.furb.br

Tarcísio Pedro da Silva

Doutor em Ciências Contábeis e Administração
Universidade Regional de Blumenau
Email: tarcisio@furb.br

Andréa Cristina Dörr

Doutora em Economia pela Leibniz Universität Hannover
Universidade Federal de Santa Maria
Email: andreadoerr@yahoo.com.br

RESUMO

Este estudo objetiva verificar como a controladoria está estruturada em uma empresa privada e em uma empresa sem fins lucrativos no estado de Santa Catarina. A coleta de dados se deu através de uma entrevista semi-estruturada aplicada aos gestores de cada uma das empresas. A partir das respostas obtidas estabeleceu-se um comparativo com a literatura, bem como um comparativo entre as organizações pesquisadas no que concerne à estrutura da controladoria. Conclui-se que a controladoria das organizações pesquisadas são similares. Entretanto, a controladoria, apesar de não formalizada como departamento específico, desempenha papel

mais ativo na empresa privada com o exercício de maior número de funções quando comparada à entidade sem fins lucrativos.

PALAVRAS-CHAVE: Controladoria, funções de controladoria, apoio à gestão.

ABSTRACT

This study aims to verify how the controller is structured in a private company and a non profit organization in the state of Santa Catarina. The data collection was carried on through a semi-structured interview applied to managers of each company. From the obtained responses, we established a comparative analysis with the literature as well as between the organizations regarding the structure of the controllership. We conclude that the controllership of the surveyed organizations is similar. However, the controllership, although not formalized as a specific department, plays a more active role in private enterprise with the exercise of more functions compared to other one.

KEYWORDS: Controllership, Functions of controllership, Management support.

1 INTRODUÇÃO

As empresas estão inseridas num ambiente de competitividade no qual precisam garantir sua sobrevivência, continuidade e crescimento, além de buscar cumprir sua missão por meio das demandas que são impostas. A relativa estabilidade econômica brasileira, a abertura de seu mercado e o aumento da concorrência leva as empresas a buscarem novas formas para se adequarem a essa realidade, no que resulta em um desafio constante na adequação de sua gestão. Em decorrência desta complexidade, bem como do maior dinamismo do contexto social, as empresas enfrentam situações incertas, tanto na definição dos objetivos como no processo de tomada de decisão (Lourensi; Beuren, 2011).

No intuito de conseguir enfrentar essas situações vivenciadas pelas empresas, uma das estratégias disponíveis é possuir uma administração que permita o acesso às informações de forma tempestiva e que permita um apoio à tomada de decisão. A Controladoria assume esse papel no contexto administrativo provendo informações de avaliação e controle do desempenho das diversas áreas da empresa e apoiando os gestores no processo de tomada de decisão (Lourensi; Beuren, 2011).

Segundo Gomes e Salas (2001), o controle é fundamental para assegurar que as atividades de uma empresa sejam realizadas da forma desejada e para que contribuam para a manutenção e melhoria da posição competitiva da empresa. Kaplan e Norton (1997) afirmam que “o que não é medido não é gerenciado”. Dessa forma, uma administração ideal encontra

suas bases no modelo de gestão, cujos mecanismos devem assegurar a sua eficácia e controlabilidade (Nascimento, Bianchi; Terra, 2006).

Nota-se ainda, que independentemente do tipo ou porte das empresas, o uso de controles são essenciais para a permanência no mercado, uma vez que podem se tornar mais competitivas e organizadas. Os gestores devem pensar e agir com uma visão de futuro, pois olhar para o futuro significa estar atento as alternativas de ação e escolher aquela que permite alcançar seus objetivos (Peleias, 2002).

Dessa forma, instiga-se a realização deste estudo visando responder a seguinte questão problema: Como a controladoria está estruturada em dois tipos de empresas distintos, uma privada e uma sem fins lucrativos, localizadas no estado de Santa Catarina? Assim, o objetivo do estudo consiste em verificar como a controladoria está estruturada em uma empresa privada e em uma empresa sem fins lucrativos no estado de Santa Catarina.

O estudo justifica-se pelo fato de ser possível analisar como se comporta a controladoria em dois tipos de empresas, com focos diferenciados. Além disso, essas empresas necessitam de apoio estrutural e orientativo para continuarem no mercado.

Similarmente a este estudo, Monteiro e Barbosa (2011) buscaram identificar a aplicabilidade da controladoria empresarial em micro e pequenas empresas com o intuito de aperfeiçoar o processo de gestão. O estudo foi realizado através da aplicação de um questionário, e obteve como resultados que as ferramentas de controladoria não foram utilizadas por completas pelas empresas estudadas. Além disso, os micro e pequenos empresários possuem uma visão integrada da gestão e da necessidade de informações para que os objetivos sejam alcançados de forma mais coerente e com minimização dos riscos.

O estudo está estruturado em quatro seções. Após a introdução, ora apresentada, aborda-se o referencial teórico, com as teorias e fundamentos que darão suporte à análise dos resultados. Em seguida é apresentada a metodologia, onde são abordadas as técnicas de pesquisa utilizadas para realização do trabalho. Na sequência, apresenta-se a seção dos resultados, e por último, as considerações finais.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Conforme Borinelli (2006), diversas pesquisas têm sido desenvolvidas na área de gestão de organizações com o intuito de oferecer aos administradores ferramentas que os auxiliem no desenvolvimento de suas atividades. Dentre essas ferramentas, encontram-se

aquelas provenientes da Controladoria. Neste sentido, nessa seção são abordados assuntos que embasam conceitualmente o tema desta pesquisa. Inicialmente são apresentados conceitos de controladoria, seguido da discussão sobre suas funções. Na sequência, aborda-se uma discussão acerca dos aspectos organizacionais de como a controladoria se materializa nas organizações.

2.1 CONTROLADORIA

A controladoria surgiu no início do século XX, depois de que um grande número de empresas concorrentes, que haviam se proliferado a partir da revolução Industrial, começaram a se fundir no final do século XIX, dando origem às grandes corporações. O crescimento dessas grandes corporações exigia por parte de seus gestores um controle central na medida em que suas divisões se espalhavam nos Estados Unidos e em outros países de forma muito rápida (Lourensi; Beuren, 2011).

Nesse contexto, a Controladoria surgiu com a finalidade de realizar rígidos controles de todos os negócios das empresas, suas subsidiárias e suas filiais (Schmidt, 2002). Na mesma linha, para Beuren, Schlindwein e Pasqual (2007) a Controladoria surgiu devido à necessidade das empresas controlarem sua cadeia de valores por meio de estratégias e do planejamento de suas atividades, a fim de tornar as informações cada vez mais importantes para a tomada de decisão.

No mesmo enfoque, Pereira (1991) define Controladoria como sendo um conjunto organizado de conhecimentos que possibilita o exercício do controle de uma entidade, a identificação de suas metas e os caminhos econômicos a serem seguidos para atingí-los. Já para Mosimann, Fisch e Alves (1993), a controladoria compreende um conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências de Administração, Economia, Psicologia, Estatística e, principalmente, da Contabilidade, que se ocupam da gestão econômica das empresas, a fim de orientá-las para a eficácia da gestão econômica.

Almeida, Parisi e Pereira (2001) apontam a controladoria como uma evolução natural da contabilidade, cujo campo de atuação é as organizações econômicas, caracterizadas como sistemas abertos inseridos e interagindo com outros num dado ambiente. Garcia (2003), afirma que a Controladoria apoia-se na teoria da contabilidade, sendo suportada por várias disciplinas, com o objetivo de estabelecer toda base conceitual de sua atuação, contribuindo

para o processo de gestão da organização. É responsável pela base conceitual que permite a sua aplicabilidade nas organizações.

Além disso, a controladoria pode ser considerada tanto como um ramo do conhecimento quanto como uma unidade administrativa. Neste sentido Peleias (2002, p.13), tratando a controladoria como uma unidade administrativa, a define como sendo “uma área da organização à qual é delegada autoridade para tomar decisões sobre eventos, transações e atividades que possibilitem o adequado suporte ao processo de gestão”.

No entanto, o tema apresenta uma diversidade conceitual no que diz respeito a seus vários aspectos. O termo ainda não está totalmente definido na literatura e diversos autores vêm ao longo do tempo tentando conceituá-lo. Dessa forma, Borinelli (2006) afirma que o posicionamento de alguns autores em atribuir ou caracterizar determinadas funções ou atividades como de responsabilidade da Controladoria demonstram diferenças acentuadas.

Diante das definições expostas, esta pesquisa pauta-se na conceituação de controladoria apontada por Borinelli (2006, p.105) como sendo “um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional”. A escolha desta definição dá-se devido ao objetivo da pesquisa de Borinelli (2006) apoiar-se na discussão e proposta de um conceito de controladoria a partir da literatura já existente sobre o tema.

2.2 FUNÇÕES DA CONTROLADORIA

Mosimann e Fisch (1999) entendem que a missão da controladoria consiste em otimizar os resultados econômicos da empresa objetivando garantir sua continuidade através da integração de esforços das suas diversas áreas. Dessa forma, Beuren e Moura (2000) entendem que a controladoria enquanto de suporte administrativo ao processo de gestão empresarial, age como gestora do sistema de informação e como provedora do suporte informacional à gestão empresarial.

Para Almeida, Parisi e Pereira (2001), a controladoria deve dar suporte a entidade no seu processo de decisão, apoiando e avaliando o desempenho econômico das diversas áreas e dando suporte aos gestores da empresa como um todo. Quanto ao apoio na avaliação dos resultados, a controladoria tem como função monitorar e orientar o processo de

estabelecimento de padrões, bem como avaliar os resultados obtidos. Ao gerir sistemas de informação, cabe a ela definir a base de dados que auxiliará na organização das informações.

Diversas são as contribuições da controladoria no processo de gestão, tais como: subsídio à etapa de planejamento; subsídio à etapa de execução; subsídio à etapa de controle; elaboração da análise de desempenho; definição das regras de realização da análise dos resultados, participação, monitoramento e orientação do processo de estabelecimento de padrões e avaliação do resultado (PELEIAS, 2002).

Para Fietz, Costa e Beuren (2007), a missão da controladoria pode ser entendida como a integração de esforços individuais das áreas de uma entidade para otimizar o seu resultado econômico, garantindo o cumprimento da missão e da continuidade da organização. Dessa forma, a controladoria passa a ser de fundamental importância no sentido de propiciar aos gestores informações para a tomada de decisão e para o acompanhamento da real situação da empresa. A correta definição dos objetivos da empresa e a correlação destes com uma estratégia compatível consistem em instrumentos e informações necessárias para a execução das funções da controladoria, sendo necessário adequar a gestão da entidade aos dados obtidos nesse setor.

Fatores como a verticalização, a diversificação, a expansão geográfica das organizações e o conseqüente aumento da complexidade de suas atividades, aliados às tendências de descentralização da gestão empresarial, exigiram a ampliação das funções do controller, bem como o surgimento desse profissional, também, nas diversas divisões da organização, além do lotado na administração central da companhia (Carvalho Júnior; Rocha, 2009).

Cavalcanti (2001) define algumas atribuições dadas a controladoria, dando auxílio aos gestores no planejamento e controle das atividades da organização por meio de quatro funções principais:

a) Planejamento: gerenciar o processo de identificação do que há para fazer, qual o prazo para execução e de que maneira deve ser feito. Esse processo é dinâmico, uma vez que busca evidenciar os recursos disponíveis e necessários para a empresa enfrentar a concorrência;

b) Organização: buscar identificar profissionais qualificados, tecnologia e instalações a fim de que a Controladoria possa cumprir o seu papel de forma efetiva;

c) Direção: assegurar a sinergia entre os recursos humanos, financeiros, materiais e tecnológicos, objetivando o cumprimento da missão e visão de futuro da empresa;

d) Avaliação: desenvolver um sistema de mensuração dos objetivos e metas estabelecidos pela empresa com o intuito de interpretar os resultados alcançados pela empresa, a fim de que se possam definir tendências e inter-relações entre as variáveis que estão afetando, de forma positiva e/ou negativa, os negócios da empresa.

De forma específica, Borinelli (2006) destaca, a partir da literatura, as diferentes funções e atividades desenvolvidas pela controladoria. Estas funções e atividades são apresentadas no Quadro 1.

Função	Atividades
Contábil	Gerenciar as atividades de contabilidade, implementar e manter todos os registros contábeis (processamento contábil), elaborar as demonstrações contábeis, atender aos agentes de mercado (<i>stakeholders</i>) em suas demandas informacionais, proceder à análise interpretativa das demonstrações contábeis e desenvolver políticas e procedimentos contábeis e de controle.
Gerencial-Estratégica	Coordenar, assessorar e consolidar os processos de elaboração dos planos empresariais, orçamento e previsões; criar condições para a realização do controle, através do acompanhamento dos planos e das decisões tomadas; auxiliar na definição de métodos e processos para medição do desempenho das áreas organizacionais, assim como dos gestores; auxiliar na definição e gestão de preços de transferência gerenciais; realizar 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.
Custos	Registrar, mensurar, controlar, analisar 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.
Tributária	Registrar, apurar e controlar impostos, tributos e contribuições, bem como elaborar o Planejamento Tributário da organização.
Proteção e Controle dos Ativos	Estabelecimento e monitoramento do sistema de controles internos, destinado a proteger o patrimônio organizacional e salvaguardar os interesses da entidade.
Controle de Riscos	Identificar, mensurar, analisar, avaliar, divulgar e controlar os diversos riscos envolvidos no negócio, bem como seus possíveis efeitos.
Gestão da Informação	Desenvolver, implementar e gerir os sistemas de informações, no que tange às informações contábeis, econômicas, financeiras e patrimoniais, estando fora do escopo de suas funções a preocupação com o gerenciamento da tecnologia e infraestrutura dos sistemas.

Quadro 1 – Funções e atividades da controladoria.

Fonte: Borinelli (2006).

Como verificado no Quadro 1, diversas são as funções de controladoria, de modo que a controladoria apresenta-se como um órgão, dentro da organização, que se inter-relaciona com diferentes áreas da organização fornecendo apoio à gestão em diferentes níveis da companhia.

3 METODOLOGIA

Quanto aos objetivos, o presente estudo classifica-se como descritivo, ao passo que se busca a compreensão da estruturação da controladoria a partir da descrição dos seus diferentes

aspectos nas duas organizações pesquisadas. E, quanto à abordagem do problema, como qualitativo, tendo em vista que discute a concepção da estruturação da controladoria a partir de entrevistas semi estruturadas.

Para consecução do estudo, foi desenvolvida uma pesquisa de campo em duas empresas do estado de Santa Catarina, sendo uma delas uma empresa privada e outra sem fins lucrativos. A empresa privada possui trinta anos de atuação no mercado, tendo sido fundada em 1983, e possui como ramo de atuação o comércio através de catálogos impressos e *e-commerce*. Atualmente, está presente em mais de 5.500 municípios em todo o Brasil. A instituição sem fins lucrativos foi fundada em 1996, tendo 17 anos de atuação no ramo de ensino com foco na educação corporativa, cursos sequenciais, de extensão e pós-graduação além de prestação de consultorias. Ambas as entidades pesquisadas foram escolhidas de forma intencional por acessibilidade.

A coleta de dados se deu a partir de entrevista semi estruturada com os responsáveis pela área de controladoria de ambas as empresas. Destaca-se que a empresa privada, diferentemente da entidade sem fins lucrativos, não possui um departamento específico de controladoria, de modo que as funções e atividades de controladoria são desenvolvidas pelo departamento de contabilidade. Dessa forma, nesta empresa, entrevistou-se o responsável por este departamento.

A entrevista contemplou aspectos relacionados à compreensão do conceito de controladoria, suas funções e atividades exercidas nas organizações pesquisadas, além da atuação da controladoria nas etapas de planejamento, execução e controle dos planos organizacionais e orçamentários. A partir das respostas obtidas estabeleceu-se um comparativo com a literatura, bem como um comparativo entre as organizações pesquisadas no que concerne a estrutura da controladoria.

Devido às empresas resguardarem-se ao direito de não terem seus nomes divulgados, a empresa privada passa a ser denominada nesta pesquisa por empresa P e a entidade sem fins lucrativos por entidade S.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Para compreensão da estruturação da controladoria nas organizações pesquisadas, inicialmente os entrevistados foram questionados quanto como a organização definia controladoria.

O responsável pela controladoria da empresa P, apresentou a seguinte definição: “*Órgão responsável pelo suprimento de informações aos tomadores de decisão, atuante no planejamento da organização*”. A resposta apresentada indica uma concepção gerencial com foco no apoio às atividades desenvolvidas pela área administrativa da empresa. Percebe-se um alinhamento com a definição apresentada pela literatura, entretanto, esboça-se nessa resposta uma preocupação mais significativa, por parte da controladoria, quanto ao fornecimento de informações, não tornando evidente sua participação nos aspectos operacionais, econômicos, financeiros e patrimoniais.

O responsável pela controladoria da entidade S definiu controladoria como “*área da instituição que enfatiza informações de cunho financeiro e contábil para fins de planejamento, orçamento e controle das unidades de negócios*”. Nesta definição, evidencia-se o apoio da controladoria à gestão da entidade, destacando as funções relacionadas a gestão da informação, contábil e gerencial-estratégico. Além disso, indica uma convergência com a definição apresentada por Borinelli (2006), pois ficam ausentes os aspectos de ordem operacional, econômica, e patrimonial apontados na literatura.

Quando comparadas as definições apresentadas, tanto pelo respondente da empresa S quanto pelo respondente da empresa P, verifica-se que ambos enfatizam o apoio da controladoria à gestão da empresas, principalmente no tange a gestão da informação. Em ambas as definições ficam ausentes os aspectos de ordem operacional, econômico e patrimonial. De modo geral, verifica-se um alinhamento parcial das definições apresentadas pelas organizações pesquisadas em relação à teoria.

Para melhor compreensão da atuação da controladoria nas empresas pesquisadas, questionou-se se estas possuíam um setor formalizado de controladoria e se este órgão caracterizava-se como sendo de linha ou *staff*. Destaca-se que, para esclarecimento dos entrevistados, apresentou as definições das classificações da controladoria como órgão de linha e *staff*, conforme a literatura.

A o respondente da empresa S afirmou possuir um setor de controladoria formalizado composto por duas pessoas graduadas em Ciências Contábeis, ao passo que o respondente da empresa P declarou não possuir um setor formalizado de controladoria, sendo esta exercida pelo setor contábil. Entretanto, a empresa P declarou possuir as funções e atividades de controladoria. Para ambas as organizações os entrevistados afirmaram que a controladoria configura-se como um órgão de linha, contribuindo de forma ativa no processo de tomada de decisão.

Num segundo momento da pesquisa, os entrevistados foram questionados quanto às funções e atividades desenvolvidas pela controladoria. Para tanto, apresentou-se a relação de funções a atividades de controladoria elencadas por Borinelli (2006). As respostas das organizações quanto a função contábil são apresentadas no Quadro 2.

Empresa P	Entidade S	Borinelli (2006)
- Gerenciar atividades de contabilidade; - Implementar e manter registros contábeis	Não possui a função contábil	Gerenciar as atividades de contabilidade, implementar e manter todos os registros contábeis, elaborar demonstrações, atender agentes de mercado, análise interpretativa das demonstrações e desenvolver políticas e procedimentos contábeis

Quadro 2 – Atividades relacionadas a função contábil desenvolvidas pela controladoria.

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme apresentado no Quadro 2, a empresa P indicou que a controladoria possui a função contábil, entretanto, as atividades exercidas são de cunho operacional, não abordando aspectos relacionados a análises e atendimento a agentes de mercado. Este aspecto é compreendido visto que a empresa P declarou que a controladoria é exercida pelo departamento de contabilidade, não havendo um órgão de controladoria formalizado. Dessa forma, dado as responsabilidades inerentes ao setor contábil, a controladoria passa a exercer, ainda que parcialmente, as atividades relacionadas a função contábil.

Quanto à função contábil, a entidade S declarou não a possuir expondo como motivo o fato de a entidade possuir contabilidade externa e assim, entender como não necessária o exercício da função contábil pela controladoria. Destaca-se que, embora a contabilidade seja exercida por terceiros, a função contábil se estende para além dos registros contábeis e obrigações compulsórias como apresentado por Borinelli (2006). Quanto a função gerencial-estratégica, as respostas juntamente com a concepção teórica são apresentadas no Quadro 3.

Empresa P	Entidade S	Borinelli (2006)
- Coordenar, assessorar e consolidar a elaboração dos planos empresariais, orçamentos e previsões; - Criar condições para a realização do controle, acompanhando os planos e as decisões tomadas; - Auxiliar na definição de métodos para medição do desempenho das áreas organizacionais e dos gestores; - Realizar estudos especiais de natureza contábil econômica; - Evidenciar como e em que atividades a organização está produzindo valor.	Não possui a função gerencial-estratégica	Coordenar, assessorar e consolidar os processos de elaboração dos planos empresariais, orçamento e previsões; criar condições para a realização do controle, através do acompanhamento dos planos e das decisões tomadas; auxiliar na definição de métodos e processos para medição do desempenho das áreas organizacionais, assim como dos gestores; auxiliar na definição e gestão de preços de transferência gerenciais; realizar 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

Quadro 3 – Atividades relacionadas a função gerencial-estratégica desenvolvidas pela controladoria.

Fonte: Dados da pesquisa.

Como apresentado no Quadro 3, a controladoria da empresa P desenvolve todas as atividades relacionadas a função gerencial-estratégica apontada por Borinelli (2006), ao passo que a entidade S declarou que a controladoria não exerce esta função. Entretanto, apesar de afirmar a inexistência desta função na controladoria, a Entidade S afirmou que a controladoria contribui com o processo de planejamento da entidade, principalmente quanto ao orçamento da entidade. Esta declaração encontra respaldo ao passo que a Entidade S afirmou que a controladoria atua como um órgão de linha. Estas declarações permitiram a concepção de que a entidade não trabalha com planos empresariais e não há a aplicabilidade de preços de transferências, bem como seu apoio no processo de gestão se dá de forma informal questões que a motivaram a afirmar que a controladoria não possui a função gerencial-estratégica. Dentro do escopo das funções de controladoria tem-se, conforme Borinelli (2006), a função de custos cujas respostas dos entrevistados são apresentadas no Quadro 4.

Empresa P	Entidade S	Borinelli (2006)
Registrar, mensurar, controlar, analisar e avaliar os custos da organização.	Análises gerenciais e estratégicas referentes à viabilidade de lançamentos de produtos e serviços, resultados de produtos e serviços, de linhas de negócio e de clientes. - Registrar, mensurar, controlar, analisar e avaliar os custos da organização;	Registrar, mensurar, controlar, analisar 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

Quadro 4 – Atividades relacionadas a função de custos desenvolvidas pela controladoria.

Fonte: Dados da pesquisa.

Para a função de custos, a empresa P desenvolve apenas as atividades relacionadas ao aspecto operacional da função, que concerne o registro, mensuração e controle dos custos, não contemplando aquelas atividades relacionadas ao planejamento para lançamento de produtos, e análises gerenciais que também se incluem como atividades inerentes a função de custos.

Para a Entidade S percebe-se uma preocupação por parte da controladoria quanto ao aspecto de gestão no escopo da função de custos. Esta questão é explicada pelo respondente da empresa S ao passo que a entidade estuda a viabilidade de oferta de novos cursos tendo em vista que se trata de uma entidade sem fins lucrativos, entretanto, necessita que os cursos por ela oferecidos não sejam deficitários, motivo que leva a controladoria a exercer as atividades relacionadas à função de custos. Para a Entidade S, destaca-se ainda que esta não exerce as

atividades relacionadas ao registro, mensuração e controle de custos devido a contabilidade ser terceirizada (Quadro 5).

Empresa P	Entidade S	Borinelli (2006)
- Atender as obrigações legais, fiscais e acessórias previstas em leis e normas tributárias; Registrar, apurar, controlar impostos, tributos e contribuições, bem como elaborar o planejamento tributário da organização.	Não possui a função tributária	Registrar, apurar e controlar impostos, tributos e contribuições, bem como elaborar o Planejamento Tributário da organização.

Quadro 5 – Atividades relacionadas a função tributária desenvolvidas pela controladoria.

Fonte: Dados da pesquisa.

Dentro do escopo da controladoria da Empresa P, verifica-se, a partir do Quadro 5, que esta exerce as atividades inerentes a função tributária conforme destacado na literatura indicando uma consistência quanto ao exercício desta função na Empresa P em relação ao apresentado na literatura.

A função tributária não é exercida pela Controladoria pela Entidade S devido esta não sofrer tributação dado classificar-se como entidade sem fins lucrativos. Destaca-se, entretanto, que esta função, conforme Borinelli (2006) integra o planejamento tributário e denota-se como significativa a avaliação, pela empresa, ainda que ao tributada, das alterações legais, tendo em vista que uma alteração na legislação tributária pode comprometer as atividades da entidade. Quanto a função de proteção e controle dos ativos as respostas das organizações pesquisadas, juntamente com a abordagem teórica são apresentadas no Quadro 6.

Empresa P	Entidade S	Borinelli (2006)
Registrar e controlar todos os bens da organização.	Não possui a função de proteção e controle dos ativos	Prover proteção aos ativos, como, selecionar, analisar e contratar opções de seguros, além de controlá-los. Registrar e controlar todos os bens da organização.

Quadro 6 – Atividades relacionadas a função de proteção e controle dos ativos desenvolvidas pela controladoria.

Fonte: Dados da pesquisa.

Para a função de proteção e controle de ativos a Empresa P declarou, como apresentado no Quadro 6, que a atividade exercida pela controladoria implica em questões operacionais relacionadas aos aspectos contábeis, não havendo o exercício de atividades relacionadas a salvaguarda destes ativos, como a análise e contratação de seguros. Destaca-se que o respondente afirmou que a Empresa P possui como prática a contratação de seguros porém, esta é realizada diretamente pelos gestores da empresa.

Como descrito no Quadro 6, a controladoria da Entidade S não exerce a função de proteção e controle dos ativos. O respondente confirmou que a entidade não exerce o controle de seus ativos justificando que a ausência do controle se dá pela dificuldade de mapeamento dos ativos e pelo baixo valor individual que cada ativo possui. Dentro do rol de funções da controladoria apresenta-se também a função de controle interno cujas respostas e o comparativo teórico (Quadro 7).

Empresa P	Entidade S	Borinelli (2006)
Estabelecimento e monitoramento do sistema de controles internos, destinado a proteger o patrimônio organizacional e salvaguardar os interesses da entidade.	Analisar os riscos e se há controles em relação a estes riscos. (risco climático, risco financeiro e risco operacional);	Estabelecimento e monitoramento do sistema de controles internos, destinado a proteger o patrimônio organizacional e salvaguardar os interesses da entidade.

Quadro 7 – Atividades relacionadas a função de controle interno desenvolvidas pela controladoria.

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme exposto no Quadro 7, a Empresa P exerce, dentro da função de controle interno, todas as atividades elencadas por Borinelli (2006). Entretanto, a Entidade S revelou uma preocupação quanto à implantação de controles internos em relação aos riscos identificáveis da entidade. O respondente da empresa S justificou esta preocupação pelo fato de que se os professores deixarem de atuar na entidade num determinado curso, a continuidade deste curso é comprometida bem como, o equilíbrio financeiro se faz necessário a visto que a entidade não possui fins lucrativos e trabalha com mensalidade que sejam suficientes para cobrirem seus custos.

Os resultados expostos no Quadro 7 indicam que a função de controle interno exercido pela controladoria da Entidade S apresenta-se relacionada a função de controle de riscos, cujas respostas são apresentadas no Quadro 8.

Empresa P	Entidade S	Borinelli (2006)
Não possui a função de controle de riscos	- Identificar os riscos envolvidos no negócio; - Mensurar e analisar os possíveis efeitos dos riscos envolvidos no negócio; - Controlar os possíveis riscos.	Identificar, mensurar, analisar, avaliar, divulgar e controlar os diversos riscos envolvidos no negócio, bem como seus possíveis efeitos.

Quadro 8 – Atividades relacionadas a função de controle de riscos desenvolvidas pela controladoria.

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme apresentado no Quadro 8, na Empresa P a controladoria não possui a função de controle de riscos. Enquanto na empresa S a controladoria exerce as atividades

relacionadas a função de controle de riscos em conformidade com o exposto por Borinelli (2006). Destaca-se que esta função, conforme Borinelli (2006) possui sua importância dentro de uma organização visto que os efeitos dos riscos inerentes a companhia podem comprometer a continuidade da empresa.

Por fim, destas funções da controladoria, tem-se a função de gestão da informação, mencionada pelas organizações pesquisadas já na definição dada pelos entrevistados. As repostas dadas pelas organizações quanto as atividades desenvolvidas na função de gestão da informação são apresentadas no Quadro 9.

Empresa P	Entidade S	Borinelli (2006)
Desenvolver e implementar modelos de informações; - Gerenciar as informações contábeis, patrimoniais, de custos, gerenciais e estratégicas.	Desenvolver e implementar modelos de informações; - Gerenciar as informações contábeis, patrimoniais, de custos, gerenciais e estratégicas.	Desenvolver, implementar e gerir os sistemas de informações, no que tange às informações contábeis, econômicas, financeiras e patrimoniais, estando fora do escopo de suas funções a preocupação com o gerenciamento da tecnologia e infraestrutura dos sistemas.

Quadro 9 – Atividades relacionadas a função de gestão da informação desenvolvidas pela controladoria.

Fonte: Dados da pesquisa.

Em conformidade com as definições de controladoria dadas pelos entrevistados ambas as organizações pesquisadas declararam que a controladoria exerce a função de gestão da informação e que exerce as atividades elencadas por Borinelli (2006). Quanto às funções exercidas pela controladoria das organizações pesquisadas o Quadro 10 apresenta um resumo dos resultados obtidos.

Funções	Empresa P	Entidade S
Contábil	Não	Sim
Gerencial-estratégica	Não	Sim
Custos	Sim	Sim
Tributária	Não	Sim
Proteção e controle de ativos	Não	Sim
Controle interno	Sim	Sim
Controle de riscos	Sim	Não
Gestão da informação	Sim	Sim

Quadro 10 – Resumo das funções de controladoria exercidas pela controladoria das organizações pesquisadas.

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme apresentado no Quadro 10, a controladoria da Empresa P exerce todas as funções elencadas por Borinelli (2006), exceto a função de Controle de riscos. A Entidade S, apesar de possuir a controladoria como órgão formalizado, não exerce quatro das oito funções

apresentadas por Borinelli (2006). Este resultado indica que a existência da controladoria como órgão formal em uma organização não implica, necessariamente, em uma controladoria com exercício de todas as funções inerentes a controladoria.

Destaca-se também que o ambiente no qual as organizações pesquisadas estão inseridas pode ter contribuído para o exercício das funções de controladoria em maior ou menor grau, dado uma ser privada e com fins lucrativos e a segunda, pertencente ao terceiro setor e sem fins lucrativos. Pode contribuir para estes diferentes níveis de exercício das funções de controladoria, o tempo de atuação destas organizações, visto que Empresa P atua a trinta anos a Entidade S a dezessete anos.

No aspecto da gestão da companhia, diferentes autores como Almeida, Parisi e Pereira (2001), Cavalcanti (2001) e Peleias (2002), declaram que a controladoria contribui de diferentes formas, dando suporte informacional e subsídios para as etapas de planejamento, execução e controle da organização, além de contribuir com a análise do desempenho e monitoramento das atividades da companhia.

Diante da importância da controladoria no processo de gestão das empresas, as organizações pesquisadas foram questionadas quanto à participação neste processo. Em ambas as organizações a controladoria participa do processo decisório fornecendo informações de tendências de mercado e projeções futuras. Quanto a etapa de planejamento a controladoria de ambas as organizações fornecem informações de exercícios anteriores. Destaca-se que, para a Entidade S, a controladoria participa na elaboração orçamentária apresentando também as projeções, participando das reuniões de decisões de metas de receita, bem como definição de custo meta.

Em relação ao processo de execução as organizações foram questionadas em relação a rotina de controles e cobranças sendo que, para ambas, os entrevistados indicaram que a controladoria adota uma postura reativa, repassando a cobrança de desvios aos gestores de áreas quando os desvios ocorrem. Ainda na etapa de monitoramento da execução do planejamento da organização, quando da necessidade de medidas corretivas para os desvios, ambas as pesquisadas indicaram que a controladoria participa do processo de avaliação e sugere alternativas para correção dos desvios.

De modo geral, a participação da controladoria de ambas as organizações pesquisadas possuem participação ativas nas etapas de planejamento, execução e controle em conformidade com a afirmação de que a controladoria destas organizações caracteriza-se como órgão de linha.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo verificar como a controladoria está estruturada em uma empresa privada e em uma empresa sem fins lucrativos em Santa Catarina. Para consecução do objetivo realizou-se uma pesquisa descritiva com abordagem qualitativa a partir de entrevistas semi estruturadas com os responsáveis da controladoria de uma empresa privada e uma empresa sem fins lucrativo localizadas em Santa Catarina.

Os resultados da pesquisa indicaram que as organizações pesquisadas possuem uma concepção semelhante quanto a definição de controladoria. Além disso, ambas possuem um entendimento de que a controladoria é vista como gestora e fornecedora de informações à gestão. Quando comparadas à definição de Borinelli (2006), as definições apresentadas pelos entrevistados converge com a literatura, porém, são incompletas visto que não abordam as questões operacionais e econômicas inerentes a controladoria.

Ainda, os resultados indicaram que a controladoria da Empresa P exerce todas as funções relatadas pela literatura, exceto a função de controle de riscos indicando que a controladoria, nesta empresa, atua de forma ativa e sob diversos aspectos ao passo que a controladoria da Entidade S exerce apenas quatro das 8 funções de controladoria apresentadas por Borinelli (2006).

Tendo em vista que a Empresa P não possui a controladoria como órgão formal, mas cujas funções são exercidas pelo departamento de contabilidade e que a Entidade S possui um departamento específico de controladoria, os resultados da pesquisa apoiam o argumento que a presença da controladoria como órgão formalizado em uma organização não implica, necessariamente, em uma controladoria mais ativa.

Por fim, quanto à participação da controladoria no processo de planejamento, execução e controle, os resultados indicaram similaridade nas organizações pesquisadas. Em ambas as organizações a controladoria, por caracterizar-se como órgão de linha, atua de forma ativa em todas as etapas da gestão.

Conclui-se que a controladoria das organizações pesquisadas são similares, entretanto, a controladoria, apesar de não formalizada como departamento específico, desempenha papel mais ativo na empresa privada com o exercício de maior número de funções quando comparada a entidade sem fins lucrativos. Destaca-se que os resultados expostos nesta pesquisa não podem ser generalizados, de modo que refletem apenas a realidade das

organizações pesquisadas, assim, sugere-se para pesquisas futuras, a aplicação desta pesquisa em outras organizações para fins de maior compreensão da estruturação da controladoria nas empresas de pequeno porte.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Lauro Brito; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In: CATELLI, Armando (Org.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- BEUREN, Ilse Maria. O papel da Controladoria no processo de gestão. In: SCHIMIDT, Paulo (Org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookmann, 2002. p. 15-38.
- BEUREN, Ilse Maria; MOURA, Verônica de Miglio. O papel da controladoria como suporte ao processo de gestão empresarial. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 26, p. 59-67, 2000.
- BEUREN, Ilse Maria; SCHLINDWEIN, Antônio Carlos; PASQUAL, Dino Luiz. Abordagem da Controladoria em trabalhos publicados no ENANPAD e no congresso USP de Controladoria e Contabilidade de 2001 a 2006. **Revista de Contabilidades e Finanças**, São Paulo, v. 18, n. 45, p. 22-37, 2007.
- BORINELLI, Márcio. **Estrutura conceitual básica de Controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- CARVALHO JR., César Valentim de Oliveira; ROCHA, Joseilton Silveira da. Controladoria no Brasil: um estudo a partir da perspectiva dos pesquisadores brasileiros. **Revista de Administração e Contabilidade da FAT**, v. 1, n. 1, p. 4-19, 2009.
- CAVALCANTI, M. **Gestão estratégica de negócios: evolução, cenários, diagnóstico e ação**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.
- FIETZ, Édina Elisângela Z.; COSTA, Adilson; BEUREN, Ilse Maria. Participação da controladoria no processo de gestão das organizações: uma análise comparativa entre grandes indústrias de Santa Catarina e do Rio Grande do Sul. **Revista de Negócios**, v. 12, n. 1, p. 29-41, 2007.
- GARCIA, Editinete André da Rocha. **Modelo de controladoria para empresas do ramo de construção civil, subsetor edificações sob a ótica da gestão econômica**. 2003. 178 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.
- GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A estratégia em ação**. 2 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

LOURENSI, Adriano; BEUREN, Ilse Maria. Inserção da Controladoria em teses da FEA/USP: uma análise nas perspectivas dos aspectos conceitual, procedimental e organizacional. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 22, n. 1, p. 15-42, 2011.

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

MONTEIRO, Jose Morais; BARBOSA, Jenny Dantas. Controladoria empresarial: gestão econômica para as micro e pequenas empresas. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 5, n. 2, p. 38-59, 2011.

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

NASCIMENTO, Auster Moreira; BIANCHI, Márcia; TERRA, Paulo Renato Soares. A controladoria como um mecanismo interno de governança corporativa: evidência de uma survey comparativa entre empresas de capital brasileiro e norte-americano. **XXIX Encontro da Anpad, Salvador**, 2006.

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

PEREIRA, José Carlos. **Controle do desenvolvimento de software sem especialista em informática: uma visão da controladoria e da qualidade**. 1991. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1991.

SCHIMIDT, Paulo. **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.