

CONTROLADORIA: UMA ABORDAGEM SOBRE OS PRINCIPAIS CONCEITOS

Valério Ulquim de Oliveira *

RESUMO

O destaque que o termo Controladoria tem tido na última década, seja no meio acadêmico quanto no ambiente profissional, tem suscitado discussões quanto ao seu real enquadramento científico, acadêmico e organizacional. O objetivo deste artigo é ampliar as discussões acerca de divergências doutrinárias quanto ao reconhecimento científico da Controladoria, e quanto às discussões das suas atividades, funções e posição organizacional enquanto órgão administrativo nas empresas. A pesquisa foi realizada através de levantamento bibliográfico, sendo utilizadas dissertações, teses, artigos, publicações em congressos e livros que abordassem o termo Controladoria e Controller. Verificou-se que a definição da Controladoria como área do conhecimento ainda é ponto de divergência entre os pesquisadores, não contemplando ainda, unanimidade quanto ao seu possível arcabouço teórico. Da mesma maneira as discussões quanto às atividades da Controladoria como área administrativa seguem sem consenso quanto a conceitos e definições. As discussões baseiam-se, basicamente se a Controladoria tem autonomia para a tomada de decisão, ou se é apenas um órgão responsável por assessorar a alta administração e os gestores no processo decisório. Tendo em vista a bibliografia pesquisada, constatou-se que não há, na literatura atual, consenso quanto ao que realmente venha ser a Controladoria, se um novo ramo do conhecimento, um estágio evolutivo da Contabilidade, ou simplesmente um órgão administrativo que utiliza, entre suas ferramentas de gestão, artefatos provenientes de diversas áreas do conhecimento, como Contabilidade, Administração, Economia, Estatística, entre outras.

Palavras-chave: Controladoria, Controller, Processo Decisório.

* Graduando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul

1. INTRODUÇÃO

Atualmente, as organizações dependem cada vez mais de informações adequadas e que permitam a tomada de decisão eficaz (CAMPELLO, 2002). Garcia e Olak (2005, pg. 01) afirmam que o estudo sobre o processo decisório, procurando entendê-lo na sua completude, é importante na medida em que as decisões das organizações estão a cada dia mais frequentes e desafiadoras. Para Bataglia e Yamane (2004, pg. 55) o processo de decisão compreende três fases principais: descobrir as ocasiões em que deve ser tomada; identificar os possíveis cursos de ação; e decidir - se entre um deles. E para que isto possa ocorrer se faz necessário que os gestores tenham em seu poder informações que os auxiliem e fundamentem uma tomada de decisão correta e eficaz. Corroborando com esta afirmação, Luciano (1999, pg. 07) afirma que selecionar, entre as informações disponíveis, qual é relevante para a decisão a respeito de uma situação específica, possibilita informações mais precisas tomadas em menos tempo, e focadas no problema certo. Pois quanto maior a qualidade da informação, maior o aprimoramento do processo decisório, propiciando a eficácia e a eficiência dos demais departamentos da empresa e na sua totalidade (WAHLMANN 2003).

O problema é que as demonstrações financeiras, elaboradas pela Contabilidade, não satisfazem mais às exigências, não só dos usuários internos, mas também dos usuários externos. Conforme Campello (2008) passou a existir, dentro do ambiente organizacional, uma lacuna existente nas empresas entre os tomadores de decisão e a Contabilidade. Os primeiros, por não compreender os dados fornecidos pela área contábil, e os últimos, por não possuir uma visão econômica e gerencial.

Segundo o autor, este espaço foi perfeitamente preenchido pela Controladoria, pelo fato de esta ser composta de forma multidisciplinar por diversas áreas do conhecimento, o que facilita o gerenciamento das informações e fornece alternativas mais precisas ao tomador de decisão. Segundo Beuren, Costa e Fietz (2007, pg. 32), 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. Nascimento e Bianchi (2005, pg. 6) afirmam que as empresas procuram subsídios na área de Controladoria para se tornar mais competitivas e organizadas.

Tendo em vista a importância que a área da Controladoria tem nas atividades das empresas, torna-se importante identificar qual a função que este órgão ocupa nas

organizações, sua importância, atividades exercidas, status no organograma das organizações e, sobretudo, quais suas ferramentas de trabalho utilizadas para a consecução de suas atividades.

O objetivo da pesquisa é discutir os principais posicionamentos quanto às atividades, funções e posição organizacional da Controladoria enquanto órgão administrativo nas empresas. Também tem como objetivo dar continuidade e incentivar as discussões acerca do tema Controladoria como uma ciência, suas bases conceituais, se é que existem, e também a respeito da sua aceitação ou não como uma nova área do conhecimento.

Para tanto, utilizou-se da pesquisa descritiva, tendo como propósito observar, registrar, analisar, classificar e interpretar fatos (ANDRADE, 2001). Quanto aos procedimentos, a pesquisa foi bibliográfica, pois de acordo com Cervo e Bervian (1996), esta constitui parte da pesquisa descritiva, quando feita com o intuito de recolher informações e conhecimentos prévios acerca de um determinado assunto para o qual se procura resposta. E por fim, quanto à abordagem, utilizou-se da pesquisa qualitativa,.

2. CONTROLADORIA

2.1 Conceito

Definir conceitualmente o termo Controladoria e seu campo de atuação nas empresas não é uma tarefa fácil. Principalmente se levarmos em consideração as inúmeras tentativas de definir seu escopo de atuação nas organizações e sua classificação ou não como uma ramo do conhecimento ou ciência. O que se tem observado nos últimos anos é uma notória dedicação de pesquisadores e profissionais no estudo da real atuação e classificação da Controladoria através de artigos, publicações, estudos, monografias, dissertações e teses. Mas mesmo assim não há consenso entre os autores quanto à definições, conceitos e até tentativas em se elaborar uma estrutura conceitual para que se possa, futuramente, aprofundar as pesquisas no assunto. Vejamos as definições de alguns autores quanto ao seu entendimento do que seria Controladoria.

Araújo (2006, pg. 27) entende que a Controladoria desempenha um importante papel no êxito empresarial, tendo como principal missão a geração de informações para a tomada de

decisão no âmbito da organização. Ou seja, o autor apenas explora a Controladoria como unidade administrativa e sua importância como órgão de apoio aos gestores.

Para Borinelli e Souza (2009 pg. 11) e Borinelli (2006 pg. 105), a Controladoria é um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional. Neste caso, Borinelli e Souza classificam a Controladoria como o resultado de um conjunto de conhecimentos provenientes de outras ciências, aplicando tais atributos ao ambiente organizacional, reconhecendo, desta forma, a Controladoria como unidade administrativa e ramo do conhecimento ou ciência, mais especificamente ciência social factual.

Wahlmann (2003, pg. 11) entende que a Controladoria constitui uma área das Ciências Contábeis composta por um conjunto de conhecimentos interdisciplinares oriundos da Administração de Empresas, Economia, Informática, Estatística e, principalmente, da própria Contabilidade. Ou seja, a autora não entende a Controladoria como uma ciência, ela considera a Controladoria como uma área da Contabilidade, assim como a área de custos, a contabilidade gerencial, financeira, societária, etc.

Para Beuren e Moura (2003, pg. 55), a Controladoria é analisada sob a ótica de ramo do conhecimento e de unidade administrativa. As autoras confirmam as duas vertentes de estudo em que a Controladoria está cerceada, embora, em seu artigo, façam referência apenas ao segundo tópico.

Para Padoveze (2003 pg. 3) a Controladoria é a utilização da Ciência Contábil em toda a sua plenitude. O autor defende a Controladoria como um processo evolutivo da Contabilidade. Padoveze entende que a evolução da Contabilidade está ligada intrinsecamente às transformações sociais, e a Contabilidade, por ser uma ciência social, deve acompanhar estes estágios e evoluir de acordo com tais necessidades.

O que se observa é que são poucos os autores que se arriscam em definir ou refutar a Controladoria de maneira objetiva e concreta como ramo do conhecimento, como área administrativa, ou ambas, devido à complexidade e ineditismo que o assunto requer. A questão se torna mais difícil de ser analisada pelo fato de a Controladoria utilizar ferramentas advindas de outras ciências, como Contabilidade, Administração, Economia, Direito, Matemática, Estatística, Psicologia, Sociologia, etc (BORINELLI, 2006). A divergência nas definições está, principalmente, na questão da linha tênue que separa a Controladoria da

Contabilidade, sendo este atualmente o motivo de maior embate entre os pesquisadores. Uma tentativa de se justificar a classificação da Controladoria como ciência ou órgão administrativo, é a tentativa de se vincular tal classificação à sua origem.

2.2 Origem da Controladoria

O estudo da origem da Controladoria também é um ponto divergente entre os pesquisadores. As definições se estendem em basicamente duas vertentes de discussão. A primeira diz respeito à origem da Controladoria enquanto ciência ou ramo do conhecimento. Os autores que exploram esta vertente afirmam que a Controladoria é um processo evolutivo natural da Contabilidade em resposta aos anseios da sociedade (PADOVEZE, 2005). O segundo ponto de vista é que a Controladoria surgiu dentro do ambiente das organizações, como resposta à necessidade das empresas em acompanhar o crescimento e complexidade de seus negócios.

Meirelles Júnior (2008, pg. 05) afirma que arte da Controladoria originou-se na Inglaterra, com um grande desenvolvimento na área pública, se deslocando para os Estados Unidos da América, atingindo um grande desenvolvimento nos grandes conglomerados comerciais e se espalhando para o mundo. Interessante observar que o autor não designa uma conotação de cientificidade ou técnica à Controladoria, mas a considera como uma arte.

Silva (2008, pg. 26) entende que a Controladoria é uma profissão originária do setor público da França, no século XVIII.

Já para Beuren, Fietz e Costa (2007, pg. 02) a Controladoria surgiu no início do século XX, devido à necessidade das empresas controlarem sua cadeia de valores através de estratégias e do planejamento de suas atividades, tornando as informações cada vez mais importantes para a tomada de decisão. Argumento este defendido por Beuren (2002, pg 20), que enfatiza que este surgimento ocorreu devido ao aumento da complexidade das atividades das empresas.

Araújo (2006, pg. 21), também afirma que a Controladoria surgiu como forma de atender às novas necessidades de informações dos gestores das empresas. Ou seja, os autores entendem que a Controladoria surgiu como resposta às necessidades sociais, conforme

defende Padoveze (2005), embora este a considere como ciência e aqueles como um órgão administrativo.

Figueiredo (1995, pg. 04) entende que o surgimento da Controladoria deu-se no âmbito organizacional, ao afirmar que o nascimento e desenvolvimento de uma função diferenciada de Controladoria surgiu a partir da separação entre a função contábil e a função financeira.

Lemes et e tal (2007, pg. 02) afirma que a Controladoria surgiu no início do século XX, a partir das novas necessidades de geração de informações para a tomada de decisão dos gestores das grandes corporações norte americanas. Segundo a mesma autora, o surgimento da Controladoria no Brasil ocorreu na década de sessenta, juntamente com a instalação das multinacionais norte-americanas no país.

O que se observa é que para a grande maioria dos autores, a origem da Controladoria ocorreu no âmbito empresarial, como forma de adequação das empresas às necessidades organizacionais, no que diz respeito ao fluxo de informações e suporte no processo decisório.

2.3 Controladoria como Área de Conhecimento

Caracterizar ou refutar a Controladoria como ramo do conhecimento é um dos maiores desafios que se tem encontrado, tanto por parte de seus defensores, quanto por seus opositores. Há pelo menos três posições doutrinárias quanto ao reconhecimento da cientificidade ou não da Controladoria. O primeiro grupo está composto daqueles autores que afirmam categoricamente que a Controladoria nada mais é do que um órgão administrativo, não lhe conferindo cientificidade alguma, justamente pelo fato de a Controladoria se valer de ferramentas originárias de ramos do conhecimento já reconhecidos. Dentre os que defendem esta posição está Koliver (2005, pg. 14) ao afirmar que a Controladoria não é uma ciência, pois todas as ciências devem ter, pelo menos, objeto e objetivos próprios, algo que, segundo o autor, "a maioria dos conhecimentos afirmados como a ela pertencentes integram, por definição, o campo da Contabilidade, especialmente as aplicações abarcadas pela chamada Contabilidade Gerencial" (2005, pg. 40).

Em um segundo grupo estão os defensores da Controladoria como um processo evolutivo da Contabilidade, não importando se as ferramentas e até mesmo a base conceitual

da Controladoria estejam apoiadas em teorias de outras ciências. Posição esta defendida por Padoveze (2005 pg. 3), ao afirmar que “a Controladoria é a utilização da Ciência Contábil em toda a sua plenitude”.

Por sua vez, há um último grupo que defende a Controladoria como ciência, mas não lhe conferindo um status evolutivo da Contabilidade. Segundo os autores desta corrente, a área do conhecimento, ou a ciência Controladoria surgiu através de um conjunto de teorias – sobretudo a Teoria da Contabilidade. Posição esta defendida por Bianchi, Backes e Giongo (2005, pg. 02), ao afirmarem que:

A Controladoria, enquanto ramo do conhecimento, apoiada pela teoria da Contabilidade e numa visão interdisciplinar, é responsável pelo estabelecimento de bases teóricas e conceituais necessárias à modelagem, à construção e à manutenção de sistemas de informação e modelo de gestão, que supram as necessidades informativas dos gestores guiando-os durante o processo de gestão para a tomada de decisões que conduzam aos objetivos esperados.

Corroborando com esta posição, Fonseca Júnior (2009. pg. 28) afirma que pode-se descrever que um ramo do conhecimento denominado Controladoria consiste em constructos advindos da Contabilidade, Administração e outras ciências afins, que tem como objeto de estudo todo o processo de gestão das empresas.

Embora Borinelli, ao defender sua tese, afirmar que não entraria no mérito sobre a discussão a respeito de a Controladoria ser ciência ou não (BORINELLI, 2006, pg. 38), o autor acaba, mais adiante, classificando a Controladoria como ciência factual social (2006, pg. 111). Também há de se ressaltar que o próprio autor faz referência o fato de não haver, na literatura estrangeira, menção da Controladoria como ramo do conhecimento (2006, pg.103), o que reforça o argumento de que, nos países em que a Controladoria é um órgão ativo por mais de cem anos (como por exemplo, EUA, França e Inglaterra), a Controladoria é considerada apenas como uma unidade administrativa, justamente por incluir, dentro de suas atribuições um conjunto de conhecimentos decorrentes de diversas áreas do conhecimento.

Diante dos argumentos expostos, entende-se que não há como classificar a Controladoria como ciência, pelo fato de esta não possuir um objeto próprio de estudo e tampouco ferramentas que apoiem sua cientificidade. Portanto, na visão deste autor, não há o que se creditar cientificidade à Controladoria, pois conforme Koliver (2005, pg. 40): "a maioria dos conhecimentos afirmados como a ela pertencentes integram, por definição, o

campo da Contabilidade, especialmente as aplicações abarcadas pela chamada Contabilidade Gerencial".

Outro argumento é o fato de a Controladoria ser um campo de atuação novo, cuja base conceitual está em pleno desenvolvimento, o que seria considerado prematuro demais classificá-la como ciência, ainda mais se levarmos em consideração que a própria Contabilidade levou aproximadamente três séculos para ser analisada sob a perspectiva científica, pela Escola Controlista, através de Fábio Besta.

Ou seja, para os defensores da Controladoria como uma nova área do conhecimento, o trabalho a ser realizado para a sugestão de uma plataforma conceitual é muito desafiadora, pois os argumentos atualmente utilizados são frágeis e de fácil refutação por parte de seus opositores.

2.4 Controladoria como Órgão Administrativo

Conforme já comentado, o surgimento das atividades da Controladoria nas empresas deve-se, principalmente pelo aumento da complexidade das atividades das empresas, das necessidades que os gestores tinham em relação às informações financeiras e não-financeiras de maneira confiável, tempestiva e que pudesse ser uma importante ferramenta para a tomada de decisão, conforme observam Bianchi, Backes e Giongo (2005, pg. 02):

A atuação da área de Controladoria pode ser vista sob duas perspectivas: primeira, como um órgão facilitador que fornece informações às demais áreas da empresa para que possam implementar suas estratégias específicas; segunda, como a área que procura integrar o processo de decisões estratégicas de cada área com o objetivo global da organização, ou seja, com a diretriz estratégica da empresa como um todo.

Mas deve-se levar em consideração que as atividades desempenhadas pela Controladoria pode variar de empresa para empresa, devendo ser observado o tipo de negócio, estrutura, hierarquia, localização geográfica, cultura regional e até mesmo organizacional, etc. Porém, é consenso entre os autores a participação da Controladoria no processo de decisão e gestão das empresas, principalmente no que diz respeito ao suporte aos demais gestores em

relação ao suporte no âmbito de informações, conforme afirmação de Araújo (2006, pg. 21) a Controladoria, como órgão administrativo, está no centro do processo de geração de informação, portanto, deveria ser sua preocupação constante o acompanhamento do sistema de controles internos, que é a base de dados da empresa.

Figueiredo (1995, pg. 04) também defende o mesmo ponto de vista afirmando que o órgão administrativo Controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial.

Castanheira (2008, pg. 18) afirma que a Controladoria é o órgão administrativo cuja função consiste em dar suporte à gestão empresarial, cujo principal objetivo é o de garantir informações adequadas ao processo decisório.

Para Beuren, Schilindwein e Pasqual (2007, pg. 23) a Controladoria como área administrativa auxilia no processo de gestão por meio de informações de suporte à tomada de decisão.

Luz e Nogas (2005) afirmam que a Controladoria é de fundamental importância, pois representará o acompanhamento dos planos (estratégico, operacional e tático), objetivos e metas definidos em cada instância no contexto da organização.

Pode-se observar que há uma harmonização, entre os diversos autores que o papel fundamental da Controladoria no ambiente empresarial é fornecer aos gestores informações que os auxiliem na tomada de decisão.

Para Borinelli (2006, pg. 164), a Controladoria é o órgão do sistema formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração de fornecimento de informações de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial demandadas:

- (i) para assessorar as demais unidades organizacionais durante todo o processo de gestão - planejamento, execução e controle - buscando integrar os esforços dos gestores para que se obtenha um resultado organizacional sinérgico e otimizado, bem como
- (ii) (ii) pelos agentes externos que se relaciona com a empresa, para suas tomadas de decisões.

Concorda-se com Borinelli, quando o autor afirma que a função de controle (exercida pela Controladoria) não trata, apenas, de apoiar com informações mas, através de um processo sistemático, fazer com que os gestores das demais funções e unidades organizacionais utilizem tais informações para se assegurarem que seguem na direção pretendida (2006, pg. 164).

Borinelli (2006) identificou, em cem empresas, as principais atividades que o setor de Controladoria exercia nestas organizações:

ATIVIDADES	AUTORES (em %)	
	BRASILEIROS	ESTRANGEIROS
Gerenciar o Departamento de Contabilidade.	29	21
Desenvolver e gerenciar o sistema contábil de informação.	14	32
Implementar e manter todos os registros contábeis.	21	58
Elaborar demonstrações contábeis.	25	58
Atender aos agentes de mercado (preparar informações).	36	47
Realizar o registro e controle patrimonial (ativos fixos).	14	32
Gerenciar impostos (registro, recolhimento, supervisão etc.).	25	37
Desenvolver e gerenciar o sistema de custos.	29	42
Realizar auditoria interna.	25	26
Desenvolver e gerenciar o sistema de informações gerenciais.	82	11
Prover suporte ao processo de gestão, com informações.	79	63
Coordenar os esforços dos gestores das áreas (sinergia).	39	11
Elaborar, coordenar e assessorar na elaboração do planejamento da organização (agrupadas) ⁶ .	36	32
Elaborar, coordenar, consolidar e assessorar na elaboração do orçamento das áreas (agrupadas).	29	58
Desenvolver, acompanhar e assessorar o controle do planejamento/orçamento (agrupadas).	39	47
Desenvolver políticas e procedimentos contábeis e de controle.	11	37

Fonte: Borinelli. *Estrutura Conceitual Básica de Controladoria – Sistematização à luz da teoria e da práxis*. 2006, pg. 133.

Observa-se que, entre as atividades enumeradas, em que as empresas afirmam ser de responsabilidade da área de Controladoria, a maioria são de natureza contábil. Por este motivo a crítica de que a Controladoria não deva ser classificada como ciência possui fundamento, uma vez que as ferramentas utilizadas por este órgão administrativo, são oriundas de outras áreas de conhecimento. Embora o argumento de seus defensores como ciência seja que o objeto da Controladoria é a gestão da organização (BORINELLI, 2006), não justifica o fato de os artefatos utilizados por este setor administrativo na execução de suas atividades no

âmbito empresarial, sirvam como base de argumentação na formulação de uma outra área do conhecimento denominada Controladoria.

Para considerar a Controladoria como um novo ramo do conhecimento, ou uma Ciência Social, é necessário que a mesma esteja fundamentada em princípios e postulados próprios, não teorias advindas de outras ciências. Ou seja é preciso formar uma estrutura conceitual própria para que a Controladoria possa ser classificada como ciência. Logo, conclui-se que a estrutura conceitual sugerida como defesa da Controladoria como ciência é incipiente e sem qualquer embasamento científico próprio.

2.5 A Função do Controller

Além do órgão administrativo Controladoria, também se faz necessário identificar a participação de seu responsável no processo decisório das empresas, sua importância para as organizações e, acima de tudo, o perfil que as empresas exigem deste profissional.

A necessidade que as empresas tem em contar com um Controller é tão grande que, segundo Müller e Beuren (2010, pg. 108) a posição da controladoria na estrutura organizacional pode ser definida a partir da função do controller, dada a sua importância no ambiente empresarial.

O gestor da Controladoria é conhecido como *Controller*, que segundo Figueiredo (1995, pg 06) é o gestor encarregado do departamento de Controladoria e seu papel é, através do gerenciamento de um eficiente sistema de informação, zelar pela continuidade da empresa, viabilizando as sinergias existentes fazendo com que as atividades sendo desenvolvidas conjuntamente, alcancem resultados superiores aos que alcançariam se trabalhassem independentemente.

Meirelles Júnior (2008, pg 05), afirma que o termo designa o executivo titular da Controladoria que tem a tarefa de controlar ou verificar todas as contas da empresa, desenvolver as atividades envolvendo planejamento, execução, controles e análises da performance da gestão.

Segundo Machado, Dame e Zucatto (2009, pg. 03) a evolução das funções de controller no Brasil se originou das funções do contador, dessa forma, o fomento e a discussão do tema, pode incentivar e contribuir para que se elabore publicação permanente

atualizada sobre o tema, sendo assim, o fato exposto se constitui numa relevante justificativa para realização dessa pesquisa. Isto torna o controller uma peça estratégica dentro das organizações, pois ele é o profissional da informação por excelência (SOLTELINHO e SIQUEIRA, 2001).

A participação maior da Controladoria no processo de decisão e nas atividades da empresa, só tem feito aumentar as responsabilidades e valorização deste profissional no mercado, dadas as exigências que são impostas ao perfil requerido pelas organizações a este profissional.

Müller e Beuren (2010, pg. 109), afirmam que as empresas esperam que o profissional responsável pela Controladoria tenha conhecimento e visão ampla em relação à contabilidade gerencial, que participe no desenvolvimento de atividades como planejamento, controle, informações, e da própria contabilidade, dentre outras funções voltadas para administração e supervisão de cada atividade que tenha impacto no desempenho da empresa.

Meirelles Júnior (2008, pg. 05) entendem que o Controller é o responsável pela Contabilidade gerencial, pelo sistema de informações gerenciais, pelo orçamento e avaliação das informações geradas pela Contabilidade de forma que os gestores de qualquer empreendimento possam tomar decisões corretas, municiados pela qualidade de informações fornecidas pela Controladoria.

Dalmacio (2007, pg. 12), ao pesquisar sobre o profissional da Controladoria nas empresas de Capital Aberto listadas no Novo Mercado, enumera como as principais atividades atribuídas ao Controller:

Atribuições	Resultados
Gestão de custos	36
Planejamento e controle orçamentário	36
Elaboração de relatórios gerenciais locais	34
Coordenação de fechamentos contábeis mensais	33
Planejamento tributário	31
Sistemas gerenciais	30
Elaboração de orçamento	29
Estudos de viabilidade de investimento	23
Participação na reestruturação societária	22
Elaboração de relatórios gerenciais internacionais	21
Conversão para US GAAP	19
Elaboração de manuais internos	16
Atendimento a clientes, fornecedores e órgãos governamentais	13
Auditoria interna	12

Fonte: Dalmacio. *Aderência entre o conceito e a prática das funções atribuídas ao controller : um estudo no contexto brasileiro*. 2007, pg. 12.

Machado, Dame e Zucatto (2009, pg. 12) ao pesquisarem sobre o perfil do controller e sua formação acadêmica nas empresas, chegaram ao seguinte resultado:

FORMAÇÃO - GRADUAÇÃO	%
Ciências Contábeis	42,85%
Administração	42,85%
Economia	14,30%
TOTAL	100,00%

Fonte: Machado, Dame e Zucatto. **O perfil do profissional de Controladoria.** 2009, pg. 12.

A partir desta informação surge a seguinte indagação: se a Controladoria pode ser considerada como um estágio mais avançado da Contabilidade, não seria mais conveniente que o executivo chefe desta área seja um profissional com formação acadêmica em Ciências Contábeis. Desta maneira conclui-se que é difícil considerar a Controladoria como sendo um novo estágio da Ciência Contábil.

2.6 O Papel da Controladoria na Tomada de Decisão

Conforme já comentado, as atividades exercidas pela Controladoria podem variar conforme a empresa, localização, cultura, porte e tipo de negócio, etc. Mas há consenso entre os autores que uma das ferramentas que a Controladoria utiliza no processo decisório é a informação, seja de natureza financeira ou não-financeira. Mas a questão a ser discutida no processo decisório é sobre a real e efetiva participação da Controladoria, se participante ativa no processo decisório como uma área que tem autonomia para decidir, ou se um órgão responsável por dar suporte aos gestores no processo de tomada de decisões.

E para que os gestores possam ter segurança na tomada de decisões, é imprescindível que tenham suportes instrumentais que propiciem informações tempestivas e adequadas, assegurando-lhes a menor possibilidade de erros e exposição de riscos (GUIMARÃES, et tal, 2009). Para Campello (2002, pg 02) é necessário que as informações sejam oportunas, corretas, confiáveis e com periodicidade necessária, viabilizando, assim, o controle e a tomada eficaz de decisões por parte dos gestores da organização. Segundo o mesmo autor, a

informação é fundamental para o tomador de decisão e sem ela não existe administração eficaz.

Para Everaldo (2009, pg. 39), na operacionalização da Controladoria, ela pode tanto exercer autoridade de linha ou ser um órgão de staff. Da mesma maneira Silva (2008, pg. 44) entende que a Controladoria pode ocupar posição de assessoramento ou linha na estrutura organizacional da empresa. Luz e Nogas (2005), por sua vez defendem a Controladoria como área de staff ligada à cúpula administrativa, sendo esta de fundamental importância, pois representará o acompanhamento dos planos, objetivos e metas definidos em cada instância no contexto da organização.

Borinelli (2006, pg. 149), em sua tese, afirma que para os autores estrangeiros, a Controladoria é um órgão de Staff, e para os autores brasileiros, é um órgão de linha. Ou seja, para os primeiros, as atividades da Controladoria se concentram em dar suporte, assessorar, consolidar e, no máximo, coordenar o processo de elaboração dos planos (estratégico, operacional e tático). Já os autores nacionais, segundo Borinelli, a Controladoria deve tomar parte nas decisões, elaborar o plano, gerenciar o planejamento, além de realizar outras atividades. O fato de tomar parte das decisões não faz da Controladoria um órgão de decisão, pois as atividades de Controladoria são planejar, controlar e executar (Borinelli, 2006). E o artefato básico para toda a atividade da Controladoria é a informação, ou seja, o objetivo da Controladoria é garantir informações adequadas ao processo decisório (MOSIMANN e FISCH, 1999).

Nesse sentido, pode-se verificar que a Controladoria não é a área responsável pela tomada de decisões, mas sim, a responsável pelo suporte operacional aos gestores, fornecendo-lhes informações adequadas e subsidiando-os para que as decisões por eles tomadas venham ao encontro do que a empresa espera, possibilitando que todos trabalhem de acordo com os mesmos objetivos (BIANCHI, BACKES e GIONGO, 2005). Segundo Araújo, (2006, pg. 21) gerir informações está relacionado com a transformação dos dados em informações livres de erros e dentro de prazos adequados para os diversos usuários dessas informações, sejam internos ou externos. Ou seja, não há como definir conceitualmente que o mesmo órgão responsável por fornecer informações seja participante ativo nas decisões da organização. A Controladoria deve ser participante ativa no processo de tomada de decisão, tanto no nível estratégico quanto operacional (BORINELLI, 2006, pg. 151), mas isto não implica ser responsável pela tomada de decisão da empresa. Sendo assim, entende-se que o

papel da Controladoria é assessorar os gestores da empresa, mensurando as alternativas econômicas, além de integrar informações e reportá-las para facilitar a tomada de decisões (LEMES, 2007).

Outro argumento a favor de a Controladoria ser um órgão de linha, como uma área de suporte ao processo decisório, está no fato de, na classificação das funções desempenhadas pela Controladoria proposta por Souza e Borinelli (2005, pg. 05), incluírem as funções: Contábil, Gerencial Estratégica, Custos, Tributária, Proteção e Controle de Ativos, Controle Interno, Controle de Riscos e gestão da Informação. Ou seja, por serem funções de natureza contábil, não há o que se afirmar a Controladoria ser um órgão de *staff*, ou assessoria, e utilizar, em suas atividades, ferramentas de natureza de um órgão de linha.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O termo Controladoria, conforme comentado, ainda não possui uma estrutura conceitual própria definida, o que tem sido motivo de pesquisas e discussões entre profissionais e pesquisadores. O problema é que, entre as pesquisas realizadas, não se tem seguido um critério e uniformidade o que tem contribuído, ainda mais, para uma confusão de conceitos e definições.

Uma das linhas de pesquisa que tem sido difundida é o entendimento da Controladoria como área do conhecimento. Conforme já discutido, não há base científica e conceitual para que se confirme a Controladoria tanto como uma nova ciência como uma evolução da Contabilidade (Padoveze, 2005). Os autores que defendem esta teoria, não se preocupam em formular uma estrutura conceitual própria para a Controladoria, antes a buscam no escopo das outras ciências, o que tem tornado muito frágil a construção de um arcabouço teórico para a Controladoria.

Uma ciência para ser reconhecida precisa ter pelo menos, objeto e objetivos próprios, algo que, segundo Koliver (2005, pg. 40), a Controladoria não possui pelo fato de a maioria dos conhecimentos afirmados como a ela pertencentes integrarem, por definição, o campo da Contabilidade, especialmente as aplicações abarcadas pela chamada Contabilidade Gerencial.

No ambiente corporativo por sua vez, nota-se que existem diversos formatos e maneiras de se estruturar a Controladoria, conforme demonstrado por Borinelli (2006), Luz e

Nogas (2005) e Araújo (2006). As empresas acabam adaptando a Controladoria às suas necessidades o que acaba, por vezes, sendo evidenciado pelo fato de a Controladoria, dependendo da estrutura organizacional, ser classificada tanto como um órgão de linha como de staff. Em relação às atividades a serem desenvolvidas, também conforme comentado, estas serão definidas de acordo com a estrutura da empresa e o que a mesma espera da Controladoria.

O que se tem observado é que a maioria das atividades desempenhadas pela Controladoria, são de natureza eminentemente contábil, o que rechaça a teoria de a Controladoria possuir artefatos próprios. Conclui-se, desta maneira, que a Controladoria não pode ser considerada como uma área do conhecimento mas sim, um setor que, para a consecução de suas atividades, se utiliza de ferramentas oriundas de diversas áreas do conhecimento como Contabilidade, Administração, Economia, Estatística, Direito, entre outras.

Este trabalho não tem por finalidade encerrar as discussões a respeito da aceitação ou não da cientificidade da Controladoria e de sua posição e atividades desempenhadas nas empresas enquanto órgão administrativo. O que se pretende é contribuir com as discussões a respeito do termo Controladoria e que haja, no meio acadêmico, incentivo a pesquisa e elaboração de novos trabalhos sobre o tema, que se amplie as críticas e discussões referente aos trabalhos realizados e que estes sejam postos à prova pela sua legitimidade científica, não apenas pela opinião de seus defensores.

Neste sentido verificou-se que são muitos os trabalhos divulgados com o tema Controladoria, mas são poucos os que contribuem satisfatoriamente, pelo fato de haver muita confusão de definições e conceitos, através de pesquisas com tema semelhantes mas com informações totalmente diferentes.

Em relação a discussão da Controladoria sob a perspectiva científica, não há, no momento, base teórica para a sua formulação. Já em relação à Controladoria sob a perspectiva organizacional, há um campo fértil a ser explorado. Isto por que este setor tem, no escopo de suas atividades, uma variedade muito grande de ferramentas de gestão, controle e execução. Mas não se pode, como Borinelli (2006) e outros autores defendem, afirmar que as atividades de controladoria são de sua exclusividade, como o Planejamento, Orçamento, Custos e elaboração de relatórios gerenciais. Pois estas atividades dependem da estrutura de cada

empresa e não de uma suposta área do conhecimento, representada em uma estrutura administrativa.

O que se deve entender é que existem atividades desempenhadas nas empresas e que, conforme a conveniência da organização, estão gerenciadas por um setor administrativo, seja ele a Contabilidade, o Planejamento ou até mesmo a Controladoria.

4. REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalho na graduação**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

ARAÚJO, Paolo Giuseppe Lima De. **A utilização pela Controladoria dos trabalhos da auditoria interna e externa sobre o sistema de controle interno: um estudo nas grandes empresas do estado do Ceará**. Dissertação (Universidade Federal do Ceará). 145 pg. 2006.

BATAGLIA, Walter; YAMANE, Celina Teruko. **O processo decisório de antecipação de surpresas estratégicas**. In: FACEF PESQUISA, v.7, n2, 2004. Disponível em: <www.facef.br/facefpesquisa/2004>. Acesso em: 10/05/2011.

BEUREN, Ilse Maria. **O papel da Controladoria no processo de gestão**. In: SCHMIDT, Paulo (org.) **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BEUREN, Ilse Maria; FIETZ; Édina Elisangela Zellmer; COSTA, Adilson. **Participação da Controladoria no processo de gestão das organizações: Uma análise comparativa entre grandes indústrias de Santa Catarina e Rio Grande do Sul**. Revista de Negócios, v. 12 n. 1, p. 29 – 41. 2007.

BEUREN, Ilse Maria; MOURA, Verônica de Miglio. **O suporte informacional da Controladoria para o processo decisório da distribuição física de produtos**. Revista Contabilidade & Finanças - USP, São Paulo, n. 31, pg. 45 – 65. 2003.

BEUREN, Ilse Maria; SCHILINDWEIN, 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. pg. 22 - 37. 2007.

BIANCHI, Márcia; BACKES, Rosemary Gelatti; GIONGO, Juliano. **A participação da Controladoria no processo de gestão organizacional.** XXIX EnANPAD. 2005.

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: Sistematização à Luz da teoria e da Práxis.** Tese (FEA/USP). São Paulo, 2006.

CAMPELLO, Carlos. **A Controladoria como área de integração entre a Administração e a Contabilidade.** Revista Tema Livre. 4ª. Ed. 2002. Rio de Janeiro. Disponível em <<http://www.revistatemalivre.com/Controladoria04.html>>. Acesso em: 04/04/2011.

CASTANHEIRA, Dariane Reis Fraga. **O uso do orçamento empresarial como ferramenta de apoio à tomada de decisão e ao controle gerencial em indústrias farmacêuticas de médio porte.** 2008. Dissertação (FEA/USP). São Paulo, 2008.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica: para uso dos estudantes universitários.** 2. ed. São Paulo, McGraw-Hill do Brasil, 1977

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica.** 4. ed. São Paulo, Makron Books do Brasil, 1996

DALMACIO, Flávia Zóboli; et tal. **Aderência entre o conceito e a prática das funções atribuídas ao *controller* : um estudo no contexto brasileiro.** X Congresso Internacional de Custos. Lyon. França. 2007 .

EVERALDO, Leonel de Oliveira. **Isomorfismo na institucionalização de hábitos e rotinas de Controladoria em empresas familiares brasileiras.** 2009. Dissertação (Mestrado em

Ciências Contábeis) Programa de Pós - Graduação em Ciências Contábeis do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Regional de Blumenau, 2009.

FIGUEIREDO, Sandra. **Contabilidade e a Gestão Empresarial - A Controladoria**. Revista Brasileira de Contabilidade. Ano XXIV. Nº 93. Maio/Junho de 1995. Fortaleza. Ceará.

FONSECA JÚNIOR, João Carlos da. **Um estudo sobre a percepção das fontes de resistência à implantação da estrutura de controlaria: um estudo multicase em empresas pernambucanas**. 2009. (Dissertação) Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco. Recife, Pernambuco. 2009.

GARCIA, Régis; OLAK, Paulo Arnaldo. **Controladoria Comportamental: Constatação Empírica de Tendências de Mudanças no Paradigma Decisorial Quantitativo**. VII Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. 2005. Disponível em: < http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos52005/an_resumo.asp?cod_trabalho=245>. Acesso em: 26/04/2011.

GUIMARÃES, Iolanda Couto; et tal. **A Importância da Controladoria na Gestão de Riscos das Empresas Não-Financeiras: um estudo da percepção dos gestores de riscos e controllers**. Revista Brasileira de Gestão de Negócios. v 11. n 32. P. 260-275. 2009. Disponível em: < <http://200.169.97.104/seer/index.php/RBGN/article/viewFile/463/519>>. Acesso em: 20/05/2011.

KOLIVER, Olívio. **A Contabilidade e a Controladoria, tema atual e de alta relevância para a profissão contábil**. Revista CRCRS. Porto Alegre. RS. 2005

LEMES, Sirlei; et tal. **O Papel da Controladoria no Processo de Gestão em empresas de grande porte da cidade de Uberlândia**. IV Simpósio de Excelência e Gestão e Tecnologia. 2007. Resende, Rio de Janeiro.

LUCIANO, Edmara Mezzomo et tal. **Um método para mapear as variáveis essenciais ao diagnóstico e suporte ao processo decisório.** In: XXIII ENANPAD, 1999, Foz do Iguaçu. Anais do XXIII ENANPAD, 1999.

LUZ, Érico Eleuterio da; NOGAS, Cláudio. **Uma proposta de metodologia de ensino para a disciplina de Controladoria.** Revista CRCPR. 2005. Disponível em: <http://www.crcpr.org.br/publicacoes/downloads/revista143/proposta_Controladoria.htm>. Acesso em: 24/05/2011.

MACHADO, Débora Gomes; DAME, Lilier Becker; ZUCATTO, Luis Carlos. **O perfil do profissional de Controladoria. XII Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul. 2009.**

MEIRELLES JÚNIOR, Juliano Candido de. **A influência do controller na gestão administrativa.** Disponível em: <http://www.aedb.br/seget/artigos08/52_A%20INFLUENCIA%20DO%20CONTROLLER%20NA%20GESTAO%20ADMINISTRATIVA.pdf>. 2008. Acesso em: 06/04/2011.

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

MÜLER, Elza Terezinha Cordeiro; BEUREN, Ilse Maria. **Estrutura formal e práticas da Controladoria em empresas familiares brasileiras.** Gestao & Regionalidade, Vol. 26, Núm. 76, enero-abril, 2010, pp. 105-120. Universidade Municipal de São Caetano do Sul.

NASCIMENTO, Auster Moreira; BIANCHI, Marcia. **Um estudo sobre o papel da Controladoria no processo de redução de conflitos de agência e de governança corporativa.** V Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. 2005. Disponível em: <http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos52005/an_resumo.asp?cod_trabalho=245>. Acesso em: 05/05/2011.

PADOVEZE, Clovis Luis. **Controladoria Avançada**. 1 ed. Editora Thomson Pioneira. São Paulo. 2005. 326 p.

SILVA, Cristiane Dias. **O Papel da Controladoria nas Empresas que Adotam Boas Práticas de Governança Corporativa**. Dissertação (Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS). São Leopoldo. Rio Grande do Sul. 2008.

SIQUEIRA, José Ricardo Maia de; SOLTELINHO, Wagner. **O Profissional de Controladoria no Mercado Brasileiro - Do Surgimento da Profissão aos Dias Atuais**. Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI - FEA - USP, São Paulo, FIPECAFI, v.16, n. 27. pg. 66 – 77. 2001.

SOUZA, Bruno Carlos; BORINELLI, Márcio Luiz. **Controladoria**. Curitiba, Paraná. IESDE Brasil, 2009. 236 pg.

WAHLMANN, Gabriela Christina. **Um estudo exploratório sobre a atividade de Controladoria nas microempresas na cidade de Ubatuba**. Monografia (Mestrado em Ciências Contábeis) Faculdades Integradas Módulo. Caraguatatuba, São Paulo. 2003.