

UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS - UFGD
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ECONOMIA
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ANDRESSA SOARES DA SILVA

PROPOSTA DE IMPLANTAÇÃO DA UNIDADE ORGANIZACIONAL
CONTROLADORIA: UM ESTUDO EM UMA EMPRESA DO SETOR DE
CONSTRUÇÃO CIVIL DO MUNICÍPIO DE DOURADOS/MS

DOURADOS/MS

2017

ANDRESSA SOARES DA SILVA

**PROPOSTA DE IMPLANTAÇÃO DA UNIDADE ORGANIZACIONAL
CONTROLADORIA: UM ESTUDO EM UMA EMPRESA DO SETOR DE
CONSTRUÇÃO CIVIL DO MUNICÍPIO DE DOURADOS/MS**

Trabalho de Graduação apresentado à Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia da Universidade Federal da Grande Dourados, como requisito para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Rafael Martins Noriller

Banca Examinadora:

Professor: Antônio Carlos Vaz Lopes

Professor: Manfredo Rode

Dourados/MS

2017

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo propor a implantação da unidade organizacional controladoria em uma empresa industrial do setor de construção civil do município de Dourados/MS. Buscou-se identificar um modelo de controladoria baseado em funções que atendam às necessidades organizacionais, estruturado por processos, rotinas e ferramentas gerenciais. Os dados foram coletados por meio de questionário, composto em três partes, sendo a primeira voltada a identificar a estrutura organizacional da empresa, e as demais para identificar as motivações de instituir a controladoria e as características desejadas. A análise foi realizada descritivamente, comparando os resultados obtidos com pesquisas anteriores. Os resultados apontam a inexistência do órgão formal de controladoria na estrutura organizacional da empresa, bem como o interesse e as motivações da gestão em implantar a controladoria, em busca de um melhor processo de gestão e mensuração dos resultados.

Palavras-chave: Controladoria; Estrutura Organizacional; Modelo de gestão.

ABSTRACT

The present work aims to propose the implementation of the organizational unit controllership in an industrial company of the civil construction sector of the municipality of Dourados / MS. We sought to identify a role-based model of controllability that meets organizational needs, structured by processes, routines and management tools. The data were collected through a questionnaire, composed of three parts, the first one to identify the organizational structure of the company, and the other to identify the motivations to institute the controllership and the desired characteristics. The analysis was performed descriptively, comparing the results obtained with previous research. The results point out the lack of a formal body of control in the organizational structure of the company, as well as the interest and motivations of the management in implanting the controllership, in search of a better process of management and measurement of the results.

Keywords: Controllership; Organizational structure; Management model.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	4
1.1	PROBLEMA DE PESQUISA	5
1.2	OBJETIVOS	5
1.2.1	OBJETIVO GERAL	5
1.2.2	OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	6
1.3	JUSTIFICATIVA	6
2	REFERENCIAL TEÓRICO	7
2.1	CONTABILIDADE E CONTROLADORIA.....	7
2.2	PESQUISAS EM CONTROLADORIA	10
3	METODOLOGIA.....	15
4	ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS	17
4.1	ESTRUTURA ORGANIZACIONAL.....	18
4.2	MOTIVAÇÕES PARA PROPOSTA DE IMPLANTAÇÃO DA ÁREA ORGANIZACIONAL CONTROLADORIA.....	20
4.3	CARACTERÍSTICAS DESEJADAS PARA A CONTROLADORIA	26
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	30
	REFERÊNCIAS	31
	APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO	33

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade é uma ciência que permite por meio de técnicas estruturadas a análise do patrimônio das entidades classificado como seu objeto de estudo, e tem por objetivo o controle desse patrimônio, com a finalidade de fornecer informações de natureza econômica e financeira, que facilite as tomadas de decisões dos seus usuários internos e externos (RIBEIRO, 2010)

A Lei nº 11.638/07, e a convergência da Contabilidade brasileira às Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB, incentivou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) a emitir seu Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, denominado de CPC 00, que retrata a finalidade da elaboração e divulgação de relatório contábil financeiro, as características qualitativas da informação contábil financeira útil, necessariamente relevante e fidedigna, a definição, o reconhecimento e a mensuração dos elementos a partir dos quais as demonstrações contábeis são elaboradas e os conceitos de capital e de manutenção de capital (IUDICIBUS *et al*, 2013).

Segundo o CPC 00, os relatórios contábil-financeiros fornecem informações econômicas capaz de fazer a diferença no processo de tomada de decisão. Nesse sentido a contabilidade financeira busca uma informação comparável, verificável, tempestiva e compreensível, que seja mais útil para usuários externos, como investidores e credores, enquanto a contabilidade gerencial está relacionada com as informações de planejamento, controle e avaliação de desempenho, visando auxiliar os gestores na tomada de decisão.

A informação fornecida pela contabilidade gerencial atende as necessidades dos administradores nas atividades de planejamento, direção e motivação e controle. O planejamento consiste na análise de alternativas disponíveis para execução e a escolha daquela que melhor atende aos propósitos da organização. Enquanto, a direção e motivação consiste na supervisão de atividades rotineiras de funcionamento, gestão de pessoas e tomada de decisões com base em dados gerenciais. E, o controle gerencial motiva a organização a seguir o planejamento operacional, indicando os problemas e imperfeições dos setores que carecem de atenção especial. Sendo que, a contabilidade gerencial atua com ênfase nas funções de planejamento e controle. (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2007)

Para Padoveze (2011), a contabilidade gerencial como ação administrativa e ferramenta de controle dentro das organizações, recebe a denominação de controladoria. A definição de controladoria abrange conceitos distintos e se transforma de acordo com o segmento da pesquisa e sua época de realização. De acordo com Mosimann e Fisch (1999) a controladoria está diretamente relacionada com à gestão econômica como órgão administrativo e como área do conhecimento humano. Sendo que, como órgão administrativo busca assegurar um sistema de informações hábil para atender as necessidades do planejamento e controle econômico, através da missão, funções e princípios norteadores, visando a eficácia dos gestores em suas áreas. E como ramo do conhecimento, sempre existirá, difundida em todos segmentos da empresa, agindo como conjunto de fundamentos, princípios, procedimentos e métodos oriundos de outras ciências, principalmente da contabilidade, orientando a gestão econômica da empresa em todos as fases do processo de gestão.

Assim, cabe ao órgão de controladoria manter a sinergia dos resultados de cada área atuante da organização, bem como desempenhar funções gerenciais, de planejamento estratégico, de orçamento, análise de custos, execução e controle, de maneira sincronizada na intenção de maximizar os resultados e manter a continuidade.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Diante do exposto, esse trabalho tem por problema de pesquisa: Quais os reflexos organizacionais que a implantação da unidade de Controladoria pode proporcionar para uma empresa do setor de construção civil com sede em Dourados/MS?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 OBJETIVO GERAL

Verificar a necessidade empresarial de introduzir um sistema de controle gerencial, estruturado por processos, funções e ferramentas gerenciais, através da proposta de implantação do setor de controladoria.

1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Identificar a estrutura organizacional atual da empresa.

Analisar as motivações para aceitar a proposta de implantação da unidade organizacional de Controladoria.

Apontar as características desejadas para o modelo de controladoria proposto.

1.3 JUSTIFICATIVA

A contabilidade gerencial em seu contexto atual de mercado altamente competitivo se tornou primordial para a sobrevivência da empresa, pois fornece instrumentos efetivos e eficientes aos gestores em suas funções gerenciais, com o propósito de aprimorar os recursos econômicos da empresa, através de um controle gerencial estruturado dos insumos realizado por informações administrativas da organização (CREPALDI, 2008).

O controle gerencial tem um impacto poderoso dentro da organização, se caracteriza pelas inúmeras variáveis que o cercam, como à sua capacidade de influenciar na tomada de decisão, aprimorar as habilidades dos gestores, criar oportunidades estratégicas e apresentar à alta administração elementos fundamentados de que a empresa está atuando conforme o planejado. Desta forma se consolidando como um sistema essencial para a continuidade do negócio (NASCIMENTO; REGINATO, 2010).

Portanto, o propósito e abrangência deste estudo consiste em identificar as motivações e as necessidades de implantar a área de controladoria no ambiente empresarial, as motivações para elaborar a proposta de implantação e as características desejadas para a controladoria. Analisou-se as informações pertinentes a necessidade da controladoria, sua estrutura e características, através da replicação de alguns estudos realizados anteriormente, como a pesquisa realizada por Borinelli (2006), que buscou sistematizar o arcabouço teórico da controladoria refletidos ao que realmente acontece na realidade das organizações pesquisadas.

Analisou-se também, a pesquisa de Beuren, Gomes, Luz (2012) que identificou os principais motivos que levaram as grandes empresas a implantar a controladoria. Além dos benefícios apontados após a implantação da controladoria, que se resume na melhor qualidade de gestão e controles mais eficientes, progresso nas informações estratégicas, contábeis e financeiras, aplicação de controles de risco de acordo com as exigências do mercado. E por fim, a replicação da pesquisa realizada por Cavalcante (2012), que descreveu as

características da Controladoria e identificou a realidade prática das maiores empresas apontadas na BM&FBovespa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico foi dividido em dois tópicos principais, inicialmente a Contabilidade e Controladoria evidenciando a importância do controle gerencial e posteriormente a realização de análise de pesquisas realizadas anteriormente.

2.1 CONTABILIDADE E CONTROLADORIA

São perceptíveis que a contabilidade está ligada às atividades econômicas, aos conceitos do direito e às práticas de administração, além de se relacionar com a política e a cultura da sua época de aplicação. De acordo com Crepaldi (2011), a contabilidade é utilizada como um ato espontâneo na rotina de muitas pessoas: ao fazer pagamentos, recebimentos, gerar controles, comprar e vender, simples atos da contabilidade presentes na sociedade. Como ciência a contabilidade deve seguir e analisar certos parâmetros para se valer da contabilidade propriamente dita.

Segundo Garrison, Noreen, Brewer (2007), existe uma personalização fundamental da contabilidade na ideia básica de contabilidade por responsabilidade, que trata basicamente as receitas e os custos do ponto de vista de controle pessoal, sendo fundamental para uma gestão eficaz de planejamento e controle de lucro. A sistemática da contabilidade por responsabilidade consiste em garantir que nenhum aspecto seja de receita ou de custo fique sem um responsável por verificar as diferenças entre o orçado e o resultado efetivo. Dessa forma a resposta para qualquer imprevisto será rápida e adequada à situação.

A contabilidade é uma preciosa ferramenta nas tomadas de decisões, não se restringindo somente ao ambiente interno da empresa, mas também aos investidores e usuários externos. Surgiu da necessidade do homem em medir a evolução do seu patrimônio, e como ciência social estuda o comportamento das riquezas originadas das ações humanas. O contador é o profissional essencial para gerar informações fidedignas e precisas sobre a situação da empresa, pois sua função é buscar, gerar e tratar as informações fidedignamente em sintonia com todas as áreas atuantes. A informação contábil propriamente dita, além da parte burocrática, de apuração de impostos, emissão de guias e práticas trabalhistas, visa realizar a

avaliação quantitativa e qualitativa dos dados econômicos e financeiros de maneira estática, bem como auxiliar a administração a projetar tendências futuras (MARION, 2011).

Segundo Crepaldi (2008), a “contabilidade trata da coleta, apresentação e interpretação dos fatos econômicos. Usam-se os termos contabilidade gerencial para descrever essa atividade dentro da organização e contabilidade financeira quando a organização presta informações a terceiros”. Essas informações são essenciais para identificar as oportunidades e ameaças existentes para a empresa, sendo a contabilidade gerencial responsável pelo aperfeiçoamento do processo de análise empresarial, coleta de dados, mensuração, interpretação e informação.

As diferenças existentes entre os fundamentos da contabilidade financeira e da contabilidade gerencial ocorrem em diversos aspectos. Padoveze (2011), ressalta que cabe a controladoria “uma atuação que denominamos de paradoxal e simultânea, que consiga transitar entre esses dois conjuntos diferentes de necessidades informacionais, sempre tendo como foco a otimização dos resultados e a eficácia operacional”.

Mossiman e Fisch (1999) definem a controladoria como um conjunto de doutrinas e conhecimentos concernentes à gestão econômica, que pode ser visualizado sob dois enfoques: a) como órgão administrativo baseado em uma missão, função e princípios definidos pelo modelo de gestão da empresa; b) como uma área do conhecimento humano, fundamentada e conceituada por princípios e métodos procedentes de outras ciências em busca da eficácia gerencial.

Hoji e Silva (2010) apresentam a controladoria como suporte à gestão empresarial, necessitando assim de um sistema de informações gerenciais eficientes, e de uma estrutura organizacional adaptada para a coleta de dados da empresa como um todo, de maneira que possa transformá-los em informações gerenciais em tempo hábil por um custo razoável.

Catelli et al. (2001) assegura como missão da controladoria a eficácia empresarial através da otimização dos resultados econômicos. Ressaltando seus objetivos como subsidiar o processo de gestão, apoiar a avaliação de desempenho, apoiar a avaliação de resultado, gerir os sistemas de informações e atender aos agentes de mercado. Utilizando como instrumentos fundamentais para a obtenção dos objetivos estabelecidos: o planejamento estratégico, execução e controle, sistemas de orçamentos e padrões.

Sendo assim, a unidade organizacional de controladoria fica responsável por assegurar a eficácia da empresa, controlando as operações em busca pelos resultados planejados e apoiando os gestores internos. Padoveze (2011), defende que “a controladoria que tem uma missão específica, e, por conseguinte objetivos a serem alcançados não pode ser entendida

como um órgão de *staff*. A unidade administrativa de Controladoria caracteriza-se como uma atividade operacional, e, portanto, de linha.” Ainda ressalta que atuar como apoio não compreende especificamente prestar assessoria ou consultoria. A controladoria comprometida com os resultados da entidade, atua de forma operacional, como órgão de linha.

Borinelli (2006), apresenta em sua Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC), baseada em pesquisa bibliográfica, três possíveis focos de atuação da função de controladoria, atuando no processo de planejamento organizacional, nos níveis estratégico e operacional: “ser a responsável pelo processo de construção e consolidação dos planos; participar ativamente do processo, tomando parte, inclusive, das decisões; e apenas assessorar, especialmente com informações, os gestores, para que eles planejem.

2.2 PESQUISAS EM CONTROLADORIA

O crescente interesse acadêmico em fundamentar a Controladoria como ciência e identificar sua aplicação prática bem como a importância de sua implantação organizacional culminaram com a elaboração da Estrutura Conceitual Básica de Controladoria – ECBC, pesquisa realizada por Borinelli (2006), que sistematizou o arcabouço teórico dos estudos em controladoria, de maneira que fosse possível consolidar a controladoria como ciência e analisar a realidade das práticas de controladoria nas empresas, por meio de três abordagens de estudo: aspectos conceituais, aspectos procedimentais e aspectos organizacionais.

Na pesquisa realizada por Borinelli (2006), verificou-se que das 88 empresas abrangidas pela pesquisa, 77,27% delas possuíam a Controladoria como unidade organizacional, sendo que apenas uma delas denominou de Gerente Financeiro o seu responsável hierárquico. Do grupo de 20 empresas que não tinham o órgão formal de controladoria, 50% delas possuíam o órgão com funções de controladoria denominado de Diretoria, Gerência ou Superintendência de Planejamento e Controle de Gestão, e somente 03 empresas deste grupo possuíam Diretoria ou Gerência Financeira como órgão responsável.

Com base nessa abordagem de estudo, Borinelli (2006) fundamenta uma definição de controladoria para compor a ECBC desenvolvida pela tese, determinando que a “Controladoria é 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”. Uma vez conceituada, buscou-se compreender sua aplicação prática nas organizações, estabelecendo quais são as atividades, funções e artefatos por meio do qual a controladoria se materializa como unidade organizacional. .

Em sua pesquisa, Borinelli (2006) identificou as principais funções e atividades integrantes da controladoria na sua materialização no ambiente empresarial apresentadas por diversos autores nacionais e internacionais. Estabeleceu-se à ECBC as funções típicas de controladoria no ambiente organizacional: Função contábil, Função Gerencial-Estratégica, Função de Custos, Função tributária, Função de Proteção e Controle dos Ativos, Função de Controle Interno, Função de Controle de Riscos, Função de Gestão da Informação, entre outras.

Se plenamente exercidas as principais contribuições para o melhor desenvolvimento do setor de controladoria, envolvem uma gama de resultados satisfatórios como o fiel fornecimento de informações contábeis, melhor gerenciamento das atividades de contabilidade financeira, análise e mensuração dos resultados contribuindo para o melhor

subsídio aos gestores em suas tomadas de decisão, elaboração eficaz de orçamentos, previsões e medições de desempenho da organização como um todo, sistemas dinâmicos e eficientes para melhor controle e avaliação dos custos da organização, melhor atendimento as leis e normas tributárias, bem como na realização do planejamento tributário da empresa e do registro e apuração dos impostos, proteção aos ativos da empresa, sinergia dos interesses da entidade como um todo e gerenciamento de sistemas de informações contábeis, econômicas, financeiras e patrimoniais sem abranger a tecnologia e infraestrutura dos sistemas.

Os artefatos são os mecanismos pelo qual a controladoria se materializa nas organizações. Borinelli (2006), esclarece que os reconhecer como instrumentos relacionados às funções de controladoria é fundamental para a construção da ECBC. São consideradas ferramentas que a controladoria se utiliza para atuar nas organizações para definição de métodos, critérios e sistemas de custeio: custeio variável, custeio por absorção, custeio baseado em atividades, custeio integral, custeio direto, custo padrão, custo de reposição, custeio meta, custeio do ciclo de vida, *Total Cost of Ownership* (TCO).

São utilizados como métodos de mensuração, avaliação, e medidas de desempenho: Preços de transferência, Moeda Constante, Valor Presente, Retorno sobre o Investimento, Retorno sobre o Patrimônio Líquido, *Benchmarking*, *Economic Value Added* (EVA), *Market Value Added* (MVA). Como filosofias e modelos de gestão são apresentados: O Planejamento (Estratégico e Operacional), Orçamento, Simulação, *Beyond Budgeting*, Contabilidade por Responsabilidade, *Just in Time* (JIT), Teoria das Restrições, Gestão Baseada em Atividades, Gecon (Modelo de Gestão Econômica), *Balanced Scorecard* (BSC), Gestão Baseada em Valor (VBM), Gestão de Custos Interorganizacionais, Análise de Cadeia de Valor, Planejamento Tributário e Mapa de Gestão de Riscos.

Segundo Borinelli (2006) a controladoria enquanto órgão do sistema formal das organizações é “responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial demandadas para assessorar as demais unidades organizacionais durante todo o processo de gestão.” E, também a responsabiliza “pelos agentes externos que se relacionam com a empresa, para suas tomadas de decisões.”

É pertinente destacar a pesquisa desenvolvida por Beuren, Luz e Gomes (2012), que apontou as principais motivações para implantar a área organizacional Controladoria, aplicado nas maiores empresas em faturamento da região Sudeste, listadas na Revista Exame no ano de 2008, com uma amostra de 18 empresas.

Verificou-se como motivos para implantação do setor de Controladoria nas grandes empresas a melhoria no processo de gestão, a busca pela eficácia no sistema de informações, a preocupação em atender e fiscalizar os objetivos empresariais a longo prazo e a necessidade de se manter competitiva no mercado. Em sua pesquisa foi identificada como principal área de abrangência da controladoria o planejamento e o controle orçamentário seguido por contabilidade de custos e contabilidade fiscal.

Constatou-se que, o objetivo principal da controladoria é garantir informações adequadas ao processo decisório e planejar ações que reduzam os custos empresariais, atuando com as funções principais de planejamento e controle do processo de gestão, administração dos sistemas de informação e apoio na avaliação de resultados.

Sendo apontados como consequência da reestruturação organizacional com a integração da controladoria a eficiência na gestão e melhor adequação de controles, descentralização das decisões, melhor competência contábil financeira, adequada efetivação ao atendimento às exigências legais, tributárias e de mercado. Proporcionando segurança ao atendimento das normas, das necessidades do planejamento gerencial nas tomadas de decisões de rotinas e estratégicas e no desenvolvimento de sistemas informacionais.

A partir dessa linha de pesquisa, outros estudos foram realizados, como o de Cavalcante *et al.* (2012), realizado em 86 empresas com o tema “Características da controladoria nas maiores companhias listadas na BM&F Bovespa”, segundo o ranking da revista Exame Melhores e Maiores de 2010, buscando revelar as características próprias da controladoria dentro das organizações.

Cavalcante *et al.* (2012) identificou os aspectos da controladoria em relação ao nível e posição hierárquica, estrutura e composição, atuação estratégica e operacional, sistemas e subsistemas de informação, artefatos utilizados e a abrangência. Constatou que a controladoria atende diretamente à alta administração, sendo majoritariamente em nível corporativo, estando subordinada diretamente à diretoria da empresa.

Evidenciaram-se também os setores ou departamentos que fazem parte da controladoria, sendo eles identificados nas empresas analisadas em sua maioria: Orçamento, Contabilidade Gerencial, Contabilidade de Custos, Planejamento, Tecnologia da Informação, Jurídico-patrimonial, Gestão de riscos e Controles internos. Atuando operacionalmente na elaboração de orçamentos e na função contábil gerencial, de maneira que deixa evidente a importância da contabilidade e do planejamento como parte fundamental da controladoria.

Outro estudo realizado por Leite, Diehl e Manvailer (2015), buscou analisar as práticas de controladoria adotadas por 73 empresas listadas no Anuário Valor 1000 de 2012, atuante no Brasil sob a ótica da teoria da contingência. Em seu estudo intitulado de “práticas de controladoria, desempenho e fatores contingenciais: Um estudo em empresas atuantes no Brasil”, buscou identificar as práticas adotadas, as características dos fatores contingenciais, os valores das variáveis de desempenho e analisar a relação entre essas variáveis.

A pesquisa leva em conta a teoria da contingência, baseada no pressuposto de que as organizações não possuem uma estrutura única que atenda às necessidades de todas as organizações, pois cada estrutura organizacional possui fatores diversos que desenham o seu próprio modelo. Na pesquisa são considerados como fatores contingenciais o ambiente, a estratégia, a estrutura, a tecnologia e o porte da empresa. Como variáveis foram utilizadas a rentabilidade do patrimônio líquido, a rentabilidade do ativo bruto e a lucratividade.

Os resultados apontaram como práticas mais adotadas pela controladoria o orçamento operacional, avaliação de desempenho, planejamento tributário, análise do retorno sobre investimento, indicadores-chave de performance, análise do valor presente e orçamento de capital. Em relação aos fatores contingenciais verificou-se que os mais presentes no ambiente empresarial são o dinamismo, diversidade, complexidade e hostilidade.

Constatou-se que não existe uma estratégia predominante entre as empresas e que a estrutura organizacional é mecanicista e centralizadora. Os processos são rotineiros, complexos e padronizados. Já os valores das variáveis de desempenho demonstraram que a empresa com maior rentabilidade do patrimônio líquido e lucratividade pertence ao setor de transporte e logística e a empresa com maior rentabilidade do ativo bruto pertence ao setor têxtil, couro e vestuário.

Já Vieira, Raupp e Beuren (2015), verificaram em seu estudo por tema “Relatórios Contábeis Gerados pela Controladoria para o Controle de Gestão: um estudo de caso em uma Empresa de Construção Civil”, quais relatórios contábeis legais e gerenciais são disponibilizados pela controladoria para a gestão empresarial.

Verificou-se que os gestores da empresa utilizam como relatórios gerenciais a demonstração do fluxo de caixa, a análise das demonstrações contábeis, análise do ponto de equilíbrio e o relatório de custos. Sendo que os relatórios são gerados por softwares específico, apresentados semanalmente e mensalmente aos gestores da empresa, agilizando a verificação de disponibilidades e aplicação dos recursos. A empresa possui assessoria contábil externa, que é responsável por gerar os relatórios contábeis obrigados legalmente, e também por alguns relatórios contábeis-gerenciais.

Os gestores verificaram a necessidade de elaborar relatórios específicos, para melhorar a otimização desejado de desempenho. Dentre eles se destacam os de controle de custos, como relatórios de controle de consumo de combustíveis, análise de obras, custos de oficina, gastos com manutenções de máquinas, consumo de insumos, ociosidade de maquinários e colaboradores. Em relação aos relatórios sobre produtividade, satisfação dos funcionários e controle de qualidade dos serviços, ainda estão em face de análise sem previsão de efetivação. Averiguou-se que os relatórios elaborados pela controladoria, fornecidos para auxiliar a gestão da empresa, são suficientes em informações e proporcionam nessa ótica recursos necessários para execução do controle e do planejamento organizacional.

E a pesquisa de Lunkes *et al.* (2016), “Funções da controladoria: Um estudo sobre a percepção dos gestores e do *controller* em uma empresa de tecnologia” realizada em uma empresa de médio porte da cidade de Florianópolis/SC. Foi aplicado um questionário com o objetivo de verificar as funções desempenhadas pelo *controller* e se a controladoria correspondia as expectativas dos gestores da empresa.

Os resultados demonstraram que as funções desempenhadas pelo analista de controladoria possuem caráter mais operacional, enquanto o *controller* realiza as funções mais analíticas, voltadas para o planejamento e controle. Já os gestores informaram que visualizam o *controller* como uma analista de dados, que presta informações e elabora relatórios. Ainda notou-se que os gestores gostariam que a controladoria trabalhasse de maneira a fiscalizar e controlar os cortes e gastos exigidos pela alta administração.

Verificou-se de maneira geral que a controladoria repassa uma imagem positiva em relação ao seu desempenho, de acordo com a visão dos gestores. Cujo objetivo principal é alcançar os propósitos da organização, em união com outros departamentos. Sendo fundamental, como influenciadora na tomada de decisão, contribuindo fortemente para o avanço de negócios de sucesso. De maneira a evidenciar, a necessidade da harmonia da controladoria na estrutura hierárquica da organização.

3 METODOLOGIA

A finalidade desta pesquisa consiste em identificar a necessidade de implantação do setor de controladoria e as motivações que levaram a empresa a estudar sua implantação bem como demonstrar as características desejadas, através da aplicação de questionário baseado em estudos realizados anteriormente.

Para atender ao objetivo proposto foi realizado estudo bibliográfico e estudo de caso, pautado em livros e pesquisas realizadas anteriormente. No quadro 1 constam os autores e as respectivas pesquisas dos questionários replicados neste estudo de caso.

Quadro 1 – Autores das pesquisas com questionários parcialmente replicados neste estudo de caso.

Nº	AUTORES	TITULO DA PESQUISA	ANO
1	Borinelli	Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: Sistematização à luz da teoria e da <i>Práxis</i> .	2006
2	Beuren, Luz e Gomes	Motivações para implantar a área organizacional Controladoria em grandes empresas.	2012
3	Cavalcante <i>et al.</i>	Características da controladoria nas maiores companhias Listadas na BM&FBovespa	2012

Fonte: Dados da pesquisa.

Gil (2010) esclarece que “o estudo de um caso em profundidade pode ser considerado representativo de muitos outros ou mesmo de todos os casos semelhantes”. Neste estudo, a pesquisa restringiu-se a uma única empresa familiar, sociedade empresaria limitada, do setor de construção civil da região da grande Dourados, enquadrada fiscalmente no lucro real, com um faturamento bruto anual de aproximadamente R\$ 70 milhões, que a caracteriza de acordo com o Sebrae como empresa de médio porte contribuindo para a geração de empregos e desenvolvimento da economia local.

A indústria da construção civil ocupa um papel importante na econômica brasileira, interagindo diretamente no Produto Interno Bruto – PIB do país, com participação de 5,6% no ano de 2016 de acordo com dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, divulgados pela Câmara Brasileira da Indústria da Construção – CBIC. Composta por uma gama de atividades ligadas entre si, à construção civil atende todos os setores da economia, dividida nos subsetores de Edificações, Construção Pesada e Montagem Industrial, ficando responsável por empregar 13 milhões de pessoas no país, considerando empregos formais,

informais e indiretos, conforme dados da Associação Brasileira da Indústria de Materiais de Construção – ABRAMAT. (ABRAMAT, 2016).

Quanto à sua natureza, o presente estudo se classifica como pesquisa qualitativa, pois está voltado para obtenção de conhecimento decorrente da sua aplicação em uma situação específica. O instrumento técnico para obtenção dos dados desejados foi realizado por meio de aplicação de questionário entregue ao gerente financeiro, indicado pela administração como o responsável capacitado em informar os subsídios necessários referentes ao ambiente e identificação da estrutura organizacional da empresa, as motivações para implantação da área organizacional Controladoria e as características almejadas para o órgão formal, em Junho de 2017.

O estudo apresentou limitações, no que tange a restrição imposta à forma de aplicação de questionário, pois diferente da entrevista aberta, este impossibilita a liberdade de resposta. Há também limitações procedentes da modalidade de estudo de caso, que apresenta dificuldades de generalização dos resultados apresentados. Neste estudo a empresa pesquisada possui características próprias do setor de construção civil principalmente nos aspectos administrativos e no modelo de gestão adotado.

Salienta-se que, as pesquisas que embasam este estudo, foram realizadas anteriormente com uma amostra entre 16 e 88 empresas. Os dados levantados nos estudos anteriores possuem maior solidez no que tange aos fatores comuns observados em diversas empresas, enquanto este estudo por se tratar somente de uma entidade analisada, pode apresentar uma realidade atípica em relação a outras organizações.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS

A partir da proposta de implantação da controladoria na empresa em estudo, buscou-se responder o questionário semiestruturado em blocos, sendo eles: Reconhecimento da estrutura organizacional, desenvolvido e aplicado anteriormente por Borinelli (2006), Motivações para implantar a área organizacional Controladoria, desenvolvido e aplicado anteriormente por Beuren, Luz e Gomes (2012) e o bloco de identificação das Características da Controladoria desenvolvido e aplicado por Cavalcante *et al.* (2012). A replicação dos estudos anteriores busca comparar por meio de análise descritiva os resultados obtidos. Apresentando de forma detalhada as características organizacionais da empresa adotada na pesquisa, o planejamento e as motivações de implantar o departamento de Controladoria e as características a serem adotadas pelo órgão.

A empresa em estudo é uma sociedade empresaria limitada, com matriz situada no município de Dourados – MS e filial em Campo Grande – MS. Atuante há 33 anos no mercado de construção civil de Mato Grosso do Sul, especializada na produção, projeto e implantação de construções com pré-fabricados, enfatizando sua receita bruta anual de aproximadamente R\$ 70 milhões, de maneira que contribui para o desenvolvimento econômico local, sendo responsável pela geração de empregos diretos e indiretos, contando com um quadro funcional de 315 colaboradores.

4.1 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

Neste bloco analisaram-se as características da unidade organizacional e a identificação da existência do órgão formal de Controladoria, bem como identificação do profissional responsável, as funções desempenhadas na respectiva área e sua subordinação.

Conforme o questionário elaborado por Borinelli (2006) perguntou-se neste estudo de caso, sobre a existência na empresa da unidade organizacional denominada Controladoria e no caso de resposta negativa qual a denominação da área organizacional que exerce as funções de controladoria e quais as unidades que compõe a sua estrutura, bem como seu profissional hierárquico responsável. Verificou-se que na empresa pesquisada não existe o órgão formal de controladoria, sendo a Gerência Financeira a unidade responsável por exercer as funções de controladoria, com cargo de responsável hierárquico nomeado de Gerente Financeiro e subordinação imediata à diretoria.

Verificou-se que o gerente financeiro possui conhecimento específico na área de finanças e atua na empresa há 10 anos. Segundo Garrison, Noreen e Brewer (2007) o controlador por muitas vezes é um subordinado do diretor financeiro, este por sua vez é um membro da alta administração, responsável pela informação relevante ao apoio as atividades de planejamento, controle e elaboração das demonstrações financeiras para os usuários externos. São qualidades esperadas do diretor ou gerente financeiro, as qualificações técnicas em contabilidade e finanças, capacidade de liderança, comunicação clara e eficaz e facilidade de trabalhar em equipe.

Buscou-se verificar na empresa em estudo, quais as unidades que integram a estrutura do órgão de Gerência Financeira que exerce as funções de controladoria. Foram identificadas então, as áreas de Contabilidade Financeira, Contabilidade de Custos, Controle Patrimonial, Controles Internos, Sistemas de Informações, Relações com Investidores, Contas a Receber, Contas a pagar, Crédito e Cobrança, Recursos Humanos e Tecnologia da Informação. Os resultados corroboram Borinelli (2006), tendo identificado em sua pesquisa, que nas empresas onde não existe o órgão formal de controladoria, às áreas responsáveis pelo controle possuem funções de caráter contábil e atividades de caráter gerencial, envolvendo atividades que atendem diferentes segmentos da organização com funções distintas de controladoria em cada uma delas.

Figura 1 – Estrutura Organizacional da Empresa



Fonte: Dados da pesquisa

Analisando a estrutura organizacional da empresa em estudo, a proposta de implantação da controladoria se justifica pela necessidade de reestruturação dos setores de maneira que atenda às necessidades da gestão na elaboração de informações gerenciais da organização; nas informações departamentais de gerenciamento de custos e receitas necessárias para a condução do processo orçamentário; nas informações para o custeio e análise de rentabilidade dos produtos e serviços; nas informações para o gerenciamento das atividades principais em relação aos custos e aos resultados; nas informações para o auxílio aos gestores operacionais e na execução das transações econômicas da empresa. (PADOVEZE, 2011)

A proposta de implantação da área organizacional de controladoria na empresa em estudo, parte dos fundamentos propostos por Padoveze (2011), que aponta as etapas básicas e necessárias para uma melhor estruturação do setor. Sendo necessário realizar uma análise empresarial, considerando a cultura da organização e as intenções da administração, ponderando as necessidades informacionais e a estrutura de apoio à gestão. O autor ainda aponta como elementos essenciais: a análise, a identificação e classificação da estrutura organizacional, as unidades de negócios e processos operacionais, os produtos e serviços, as linhas de produtos, os eventos econômicos e as tecnologias e sistemas de informação.

Figura 2 – Estrutura da Proposta de Implantação da Controladoria



Fonte: Dados da pesquisa

4.2 MOTIVAÇÕES PARA PROPOSTA DE IMPLANTAÇÃO DA ÁREA ORGANIZACIONAL CONTROLADORIA

Em relação às motivações para implantação da área organizacional Controladoria, foi realizada replicação parcial do questionário de Beuren, Luz e Gomes (2012) e comparado seus resultados com aqueles obtidos neste estudo de caso. O objetivo é analisar os motivos e as características desejadas pela empresa em estudo para implantação do órgão formal de controladoria. Ressalta-se que neste estudo, trata-se de uma proposta de implantação e estruturação da controladoria, pois como unidade organizacional é inexistente na estrutura da empresa.

São notáveis algumas variações em relação às respostas, uma das explicações cabíveis seria de que na pesquisa realizada anteriormente tratam-se de empresas que já possuíam a controladoria em sua unidade organizacional e buscou-se evidenciar os motivos que levaram à sua implantação, enquanto na empresa pesquisada o órgão controladoria ainda é inexistente na

estrutura formal da empresa. No quadro 2 constam os dados referentes a denominação da área onde são realizadas as funções de controladoria e a denominação desejada na empresa em estudo, após a implantação do órgão formal.

Quadro 2 – Denominação da área onde são realizadas as funções de controladoria

PRINCIPAIS RESULTADOS DA PESQUISA DE BEUREN ET AL. (2012)	% PART.	NA PROPOSTA DO ESTUDO
Controladoria	61 %	Gerência Geral de Controladoria
Gerência de Área de Controle de TI e Contábil	17 %	
Gerência Geral de Controladoria	11 %	
Diretoria Econômica Administrativa	11 %	

Fonte: Dados da pesquisa.

A pesquisa de Beuren, Luz e Gomes (2012) apresentou que na maioria das empresas a área de realização das funções de controladoria se auto intitula de Controladoria. Entretanto a controladoria se faz presente em outras áreas da empresa e na materialização de diversas atividades gerenciais. Dentre as opções ofertadas no questionário de Beuren, Luz e Gomes (2012) a empresa deste estudo a empresa optou pela denominação do órgão formal de Gerencia Geral de Controladoria, o que demonstra que a organização ambiciona implantar um órgão de controle gerencial global, com a mesma titularidade do papel de gestão que pretende exercer.

No que se refere à subordinação hierárquica da controladoria enquanto unidade organizacional, pode ser visto no Quadro 3 que a subordinação da controladoria nas empresas pesquisadas não possuem uma uniformidade, mas se encontra em sua maioria ligada a alta administração.

Quadro 3 – Subordinação da área organizacional de controladoria

PRINCIPAIS RESULTADOS DA PESQUISA DE BEUREN ET AL. (2012)	% PART.	NA PROPOSTA DO ESTUDO
Diretoria Geral	22 %	Diretoria Geral
Diretoria Financeira	22 %	
Planejamento e Controle	17 %	
Controle Financeiro e Operacional	17 %	

Fonte: Dados da pesquisa.

Foram apresentadas no Quadro 3 as opções melhores evidenciadas na pesquisa de Beuren, Luz e Gomes (2012) como alternativas de subordinação da controladoria para a empresa em estudo. Verifica-se na pesquisa anterior, uma igualdade de resultado nas opções de subordinação a diretoria geral e a diretoria financeira, porém para a empresa em estudo foi escolhida a opção de subordinação a diretoria geral, pois não seria adequado ao modelo de gestão almejado pela empresa uma controladoria dependente da diretoria financeira, já que as funções da controladoria não são exclusivamente de caráter financeiro. Peleias (2002), afirma que a controladoria necessita de liberdade de atuação para alcançar seus objetivos e cumprir sua missão.

Em relação ao papel de atuação da controladoria dentro da organização, buscou-se classificar sua posição como órgão de linha ou de *staff*. Como demonstrado no Quadro 4, a maioria das empresas pesquisadas por Beuren, Luz e Gomes (2012), classificou a atuação da controladoria como um órgão de linha.

Quadro 4 – Área organizacional controladoria é órgão de linha ou de *staff*?

PRINCIPAIS RESULTADOS DA PESQUISA DE BEUREN <i>ET AL.</i> (2012)	% PART.	NA PROPOSTA DO ESTUDO
Linha	56 %	<i>Staff</i>
<i>Staff</i>	44 %	

Fonte: Dados da pesquisa.

Enquanto os resultados obtidos neste estudo, apontam um interesse da controladoria atuar como órgão de *staff*, nesse sentido na função de assessoria e apoio para as tomadas de decisões da alta administração. Padoveze (2011) defende que a controladoria pode atuar nas duas posições simultaneamente, em face do seu papel de controle. Embora os resultados obtidos, sugere-se para a empresa em estudo que conforme a ECBC elaborada por Borinelli (2006), a atuação da controladoria como unidade organizacional da empresa, deverá funcionar como órgão de linha, atuando nos processos de gestão e tomada de decisão.

A fim de analisar qual seria a abrangência da atuação da controladoria dentro da empresa em estudo, pode-se comparar, no Quadro 5, os resultados obtidos por Beuren, Luz e Gomes (2012) que evidencia as principais áreas atuantes da controladoria nas empresas pesquisadas e se a mesma é desejada na empresa em estudo.

Quadro 5 – Abrangência da área organizacional controladoria.

PRINCIPAIS RESULTADOS DA PESQUISA DE BEUREN ET AL. (2012)	% PART.	NA PROPOSTA DO ESTUDO
Contabilidade de Custos	88 %	Sim
Planejamento e Controle Orçamentário	83 %	Sim
Contabilidade Fiscal	72 %	Sim
Contabilidade Financeira	61 %	Sim
Controle de Patrimônio	50 %	Sim
Acompanhamento de Vendas	44 %	Sim
Controle de Estoque	27 %	Sim
Auditoria	16 %	Sim
Acompanhamento da Produção	0 %	Sim
Desenvolvimento de Produtos	0 %	Não

Fonte: Dados da pesquisa.

Assim de acordo com os dados no Quadro 5, percebe-se que a atuação da controladoria nas áreas de contabilidade de custos, planejamento e controle orçamentário, contabilidade fiscal e contabilidade financeira são basicamente unânimes nas empresas pesquisadas anteriormente, bem como são desejadas para compor a estrutura formal da controladoria na empresa em estudo. Definir a abrangência de atuação da controladoria dentro das organizações é uma missão complexa, uma vez que dependendo do modelo de gestão adotado as atividades desenvolvidas podem atender diversos níveis de necessidades da empresa.

Verifica-se a responsabilidade da controladoria nas atividades relativas a fins tributários, societários, de planejamento e controle já fazem parte das funções da controladoria como suporte ao processo de gestão. Comparando os resultados obtidos, constatou-se uma variável divergente em relação à pesquisa de Beuren, Luz e Gomes (2012) e a empresa em estudo, no que tange ao acompanhamento da controladoria na produção. Enquanto na pesquisa anterior não foi pontuada a presença da controladoria no acompanhamento da produção, a empresa em estudo demonstrou interesse em englobar essa responsabilidade ao profissional *controller*.

A presença da controladoria no acompanhamento da produção, não se refere ao processo de manufatura, mas às ações de suporte aos processos produtivos, atuando no planejamento organizacional em nível estratégico e operacional. Mambrini *et al.* (2002), qualifica a controladoria como administradora do processo de planejamento operacional, pois sua atuação sinérgica com os outros gestores, quantifica, analisa e aprova os planos. Martin (2002) divide a controladoria em duas grandes áreas, sendo elas contabilidade Fiscal e Contabilidade Gerencial. Cabendo a atuação gerencial da controladoria aos processos, custos e criação de valor, orçamento operacional, análise de projetos e riscos, relatórios de desempenho e diagnóstico externo.

No Quadro 6, é possível visualizar os principais objetivos da área organizacional controladoria pontuados por Beuren, Luz e Gomes (2012), e o interesse da empresa em estudo em fundamentá-los na sua organização.

Quadro 6 – Objetivos da área organizacional controladoria.

PRINCIPAIS RESULTADOS DA PESQUISA DE BEUREN ET AL. (2012)	% PART.	NA PROPOSTA DO ESTUDO
Garantir informações adequadas ao processo decisório	77 %	Não
Planejar ações que reduzam custos à organização	55 %	Sim
Criar condições para exercer o controle	55 %	Sim
Zelar pelo desempenho da organização	55 %	Sim
Coordenar a elaboração do planejamento estratégico e operacional	50 %	Sim
Acompanhar o processo de execução de projetos	33 %	Não
Sugerir indicadores de desempenho financeiros e não financeiros	22 %	Sim

Fonte: Dados da pesquisa.

A empresa deste estudo, apesar de ter apontado a atuação da controladoria como um órgão de staff, não demonstrou interesse no objetivo da controladoria em garantir informações adequadas ao processo decisório. O que demonstra um possível desconhecimento da amplitude das funções e objetivos da controladoria enquanto unidade organizacional, pois conforme retratado na pesquisa de Beuren, Luz e Gomes (2012) garantir informações adequadas ao processo decisório é o principal objetivo de atuação da controladoria. Outra divergência entre as informações se dá em função de resposta negativa ao objetivo de

acompanhamento do processo de execução de projetos, pois como foi demonstrado interesse na abrangência da controladoria no acompanhamento da produção, deveria ser apontado como um dos objetivos de atuação o acompanhamento do processo de execução de projetos, enquanto responsável pelo planejamento estratégico e operacional.

Destaque-se, a partir do Quadro 7, as principais funções da controladoria identificadas nas empresas pesquisadas por Beuren, Luz e Gomes (2012) e que também são apontadas na empresa em estudo.

Quadro 7 – Funções da área organizacional controladoria

PRINCIPAIS RESULTADOS DA PESQUISA DE BEUREN ET AL. (2012)	% PART.	NA PROPOSTA DO ESTUDO
Planejamento e controle do processo de gestão	72 %	Sim
Gerir os sistemas de informação	61 %	Sim
Apoiar a avaliação de resultados	55 %	Sim
Subsidiar o processo de gestão	50 %	Sim
Apoiar a avaliação de desempenho	50 %	Sim
Atender os agentes de mercado	33 %	Sim

Fonte: Dados da pesquisa.

As funções de controladoria conforme Quadro 7, corroboram os autores Catelli (2001) e Mosimann e Fisch (1999), que apresentam uma controladoria focada integralmente ao processo de gestão organizacional e otimização de resultados. Ressalta-se que conforme Borinelli (2006) as atividades e funções de controladoria pertencem as unidades ou áreas de uma organização, sendo portanto as funções apontadas como desejadas pela empresa neste estudo um retrato de como a controladoria se materializará na prática, na realidade empresarial.

Entre as motivações justificáveis para a implantação da área organizacional de controladoria, verifica-se no Quadro 8, os principais motivos que levaram as empresas pesquisadas por Beuren, Luz e Gomes (2012) a implantarem a controladoria. Em contrapartida, compara-se a existência das mesmas motivações por parte da empresa em estudo.

Quadro 8 – Motivos para implantação da área organizacional controladoria

PRINCIPAIS RESULTADOS DA PESQUISA DE BEUREN ET AL. (2012)	% PART.	NA PROPOSTA DO ESTUDO
Melhorar o processo de gestão	88 %	Sim
Buscar eficácia no sistema de informação	66 %	Sim
Iniciativa para atender aos interesses da empresa a longo prazo	66 %	Sim
Construção de sistema de informações para gestão da empresa	44 %	Sim
Iniciativa adotada para manter a empresa competitiva	22 %	Sim
Ajudar os gestores a preparar a empresa para alcançar o mercado internacional	22 %	Sim
Iniciativa adotada para criar oportunidade de receitas	0 %	Sim

Fonte: Dados da pesquisa.

Ao comparar os resultados observa-se uma variável divergente, quando apontado como motivo da implantação da controladoria pela empresa deste estudo de caso, ser uma iniciativa adotada para criar oportunidades de receitas, item não pontuado nas empresas pesquisadas anteriormente. Pode-se dizer que na pesquisa de Beuren, Gomes e Luz (2012), devido ao grande porte econômico das empresas em análise, a implantação da controladoria não foi vista como uma oportunidade de aumentar as receitas. Porém, na empresa em estudo enxerga-se no projeto de estruturação da controladoria uma oportunidade de reavaliar o processo de gestão como um todo, corrigindo possíveis falhas que de maneira indireta possam gerar prejuízos financeiros para a empresa.

4.3 CARACTERÍSTICAS DESEJADAS PARA A CONTROLADORIA

Neste bloco utilizou-se parcialmente de questionário elaborado e utilizado por Cavalcante *et al.* (2012), comparando os resultados. No estudo de caso proposto, buscou-se identificar as características básicas da controladoria desejadas pela empresa pesquisada. Buscou-se caracterizar a controladoria considerando as características fundamentais em relação à atuação estratégica e operacional, aos sistemas e subsistemas de informação, os artefatos utilizados em relação aos métodos e sistemas de custeio e quanto a abrangência da controladoria em face ao atendimento aos usuários internos e externos.

Em sua pesquisa Cavalcante *et al.* (2012) verificou que dentre as quatro opções disponíveis, relacionadas à atuação estratégica da controladoria a maior evidenciada foi aquela que afirma que a controladoria interpreta o impacto econômico sobre o patrimônio da empresa, sendo escolhida como opção por 74 das empresas, seguido pela responsabilidade da avaliação de desempenho da empresa como um todo, com 64 observações, e a opção que entende a atuação da controladoria projetando cenários, com 62 indicações, sendo a opção menos escolhida aquela que concebe a controladoria a responsabilidade de estruturar modelos de decisão, apontado por apenas 29 empresas.

Na empresa pesquisada neste estudo de caso a controladoria irá atuar estrategicamente como responsável pela avaliação de desempenho da empresa como um todo. De acordo com Catelli *et al.* (2001), o ato de avaliar um desempenho consiste em analisar e julgar os resultados conforme os objetivos estabelecidos, sendo a avaliação passível de consequências positivas e negativas dependendo de fatores como as bases informativas, variáveis consideradas, critérios, conceitos e princípios adotados com o objetivo de atingir os resultados desejados. A escolha da controladoria atuando estrategicamente na avaliação de desempenho da empresa em sua totalidade, se justifica pela necessidade de tomada de decisões eficazes em busca da continuidade da empresa, assumindo dimensões quanto aos aspectos operacionais, econômicos e financeiros, se caracterizando como um processo de gestão eficaz em suas fases de planejamento, execução e controle.

Concernente a atuação operacional da controladoria, na pesquisa de Cavalcante *et al.* (2012) houve uma igualdade de indicações em duas das alternativas, aquela que indica a controladoria como participante da elaboração dos orçamentos e a de execução da função contábil gerencial, cada uma com 70 marcações. Seguidos pelas opções de mensuração do resultado econômico da empresa com 69 indicações, de estritamente obediente à legislação societária, tributária e fiscal com 64 escolhas, de participante no processo de controle de planos com 68 marcações e o menor evidenciado com 17 registro a que responsabiliza a controladoria pelo gerenciamento de riscos.

Neste estudo de caso a controladoria irá atuar operacionalmente na elaboração dos orçamentos, na função contábil gerencial, na mensuração do resultado econômico da empresa e como órgão responsável pelo gerenciamento de riscos. Segundo Garrison, Noreen e Brewer (2007), o orçamento é um plano detalhado de fixação de metas e de aquisição e uso de recursos financeiros durante um determinado período, nas atividades de venda, produção, distribuição e financiamento, representando o planejamento e a execução dos planos administrativos da organização para o futuro. Uma das vantagens na prática do controle

orçamentário é a definição de metas e objetivos normalmente utilizados como padrões de referência para a avaliação de desempenho.

Atuando na função contábil gerencial, a finalidade é auxiliar os gestores a atingir os objetivos da organização, não se limitando a lançamentos de débitos e créditos em livros diários. Em relação à mensuração do desempenho econômico a controladoria busca quantificar os objetivos em termos de projeções e resultados financeiros, analisando custos, índices e resultados. Como responsável pelo gerenciamento de riscos, fica encarregada de identificar, mensurar, analisar, avaliar e controlar as diversas situações que podem interferir nos resultados desejados. É a mensuração e controle dessas situações de riscos presentes no negócio da empresa que caracteriza como uma atuação operacional da controladoria.

Com relação aos sistemas e subsistemas de informações, foram sugeridas pelos pesquisadores Cavalcante *et al.* (2012) as alternativas que a controladoria organiza e reporta dados e informações para subsidiar as decisões (indicada por 71 das empresas investigadas), vislumbra o órgão atuando em articulação com a auditoria interna no que tange aos controles internos (60 indicações), responsabilidade pelos subsistemas da organização (55 indicações) e como responsável pela área de Tecnologia da Informação da empresa (02 indicações).

Em relação aos sistemas e subsistemas de informações propostos na pesquisa de Cavalcante *et al.* (2012) a controladoria da empresa em estudo irá organizar e reportar os dados e informações necessárias para subsidiar as decisões, será responsável pelos subsistemas da organização e pela área de TI da empresa, somente não vislumbrando uma atuação articulada com a auditoria interna, pois conforme dados da pesquisa a empresa não possui auditoria interna.

Já na questão dos artefatos utilizados pela controladoria para os métodos, critérios e sistemas de custeio, na pesquisa de Cavalcante *et al.* (2012) o custeio por absorção foi o melhor evidenciado com 49 das preferências. Seguido por 28 empresas optantes pelo custeio padrão, 22 empresas optantes pelo custeio baseado em atividades, 08 empresas usuárias do custeio meta e as opções de custo médio ponderado e orçamento base zero, ambas com somente uma empresa usuária destes mecanismos. De acordo com o autor é importante ressaltar que diferentes empresas optaram por mais de um artefato, visto que se pode utilizar variados sistemas de custeio em momentos ou segmentos diferentes, com o intuito de obter melhores resultados de acordo com a realidade e as necessidades de cada organização.

A controladoria proposta neste estudo, irá utilizar como critério e sistema de custeio na empresa, o custo médio ponderado, pouco evidenciado na pesquisa de Cavalcante *et al.* (2012) com apenas uma empresa optante por este mecanismo. A escolha deste método de

custeio evidencia a utilização de fluxos de caixa na gestão da empresa, pois ele traz como informação o custo de capital calculado pela média ponderada entre o custo de capital de terceiros e o custo de capital próprio. O custo médio ponderado é demonstrado como o valor do dinheiro no tempo, usado para converter o fluxo de caixa futuro em valor presente para todos os investidores.

Na atuação no ambiente interno, Cavalcante *et al.* (2012) verificou 77 ocorrências para as opções de atendimento da controladoria aos gestores de áreas e departamentos e 76 para atendimento ao conselho de administração. Seguido de 59 registros de atendimento ao conselho fiscal e duas empresas afirmaram que a controladoria atende ao comitê de auditoria. Em relação ao ambiente externo, 68 empresas responderam que a controladoria atende aos proprietários (investidores e acionistas), 55 empresas apontaram que a controladoria atende ao governo (fisco) e 15 empresas afirmaram que a controladoria na atuação externa atende aos clientes.

Com relação ao atendimento a controladoria proposta neste estudo, irá atuar fornecendo informações aos usuários internos. Corroborando Cavalcante *et al.* (2012) no atendimento aos gestores de áreas e departamentos, no atendimento ao conselho de administração e ao conselho fiscal. Somente não atendendo ao comitê de auditoria interna, pois o mesmo é inexistente na empresa em estudo. Com relação aos usuários externos a controladoria da empresa em estudo irá atender, em conformidade com os resultados da pesquisa de Cavalcante *et al.* (2012) aos proprietários, ao fisco e aos clientes.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa procurou verificar a necessidade empresarial de introduzir um sistema de controle gerencial, estruturado por processos, funções e ferramentas gerenciais, através da proposta de implantação do setor de controladoria. Buscou-se identificar a estrutura organizacional atual da empresa, analisar as motivações da empresa em aceitar a proposta de implantação da unidade organizacional e apontar as características desejadas para o modelo de controladoria proposto.

Constatou-se que a empresa não possui em sua estrutura organizacional a unidade administrativa de controladoria, sendo o órgão de gerência financeira o responsável por exercer as funções de controladoria, e o gerente financeiro o profissional que desenvolve atividade do *controller*.

Quanto à identificação das motivações para proposta de uma possível implantação da controladoria, percebe-se que é vislumbrado como uma oportunidade de reavaliar o processo de gestão, melhorar os controles internos, melhorar a avaliação de desempenho e os relatórios gerenciais, corrigindo possíveis falhas que possam gerar prejuízos financeiros para a empresa.

Quanto ao reconhecimento das características desejadas para a controladoria quando se instituir o órgão formal verificou-se que a empresa deseja uma função mais operacional e de controle. Empenhada em atender as necessidades dos gestores participando dos processos de planejamento e acompanhamento da produção, mas atenta aos interesses dos usuários externos.

Quanto às limitações desta pesquisa: a empresa deste estudo não permite fazer generalizações empíricas; Também as respostas da pesquisa são baseadas na percepção do gestor financeiro que pode ser diferente da percepção de outros gestores.

Considerando a natureza da pesquisa, as limitações e evidências encontradas, recomenda-se que sejam realizadas pesquisas: que abordem um número maior de empresas do setor de construção civil, a fim de analisar e compreender se a inexistência do órgão formal de controladoria é uma falha característica das empresas deste segmento.

REFERÊNCIAS

- BEUREN, Ilse Maria; GOMES, Ely do Carmo Oliveira; LUZ, Rodrigo Marciano da. **Motivações para implantar a área organizacional de controladoria em grandes empresas.** *Gestão & Regionalidade.* 2012. Disponível em: <http://seer.uscs.edu.br/index.php/revista_gestao/article/view/769>. Acesso em 12 de agosto de 2017.
- BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis.** 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006. BRASIL.
- BRASIL. **Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.** Lei nº 11.638 de 28 de dezembro de 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm>. Acesso em: 10 dez. 2016.
- CATELLI, Armando et al. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica–GECON.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- CAVALCANTE, Danival Sousa; LUCA, Márcia Martins Mendes de; PONTE, Vera Maria Rodrigues; GALLON, Alessandra Vasconcelos. **Características da controladoria nas maiores companhias listadas da BM&FBovespa.** Blumenau: Revista Universo Contábil. 2012. Disponível em: <<http://gorila.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/2492>>. Acesso em 12 de agosto de 2017.
- CPC 00 (R1), 2011. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.**
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial, teoria e prática.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. **Contabilidade gerencial.** 11. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.
- GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** São Paulo: 5. ed. Atlas, 2010.
- GONÇALVES LEITE, Edileia; DIEHL, Carlos Alberto; MARTINS MANVAILER, Ramão Humberto. **Práticas de controladoria, desempenho e fatores contingenciais: um estudo em empresas atuantes no Brasil.** Revista Universo Contábil, v. 11, n. 2, 2015.
- HOJI, Masakazu; SILVA, Hélio Alves da. **Planejamento e controle financeiro: Fundamentos e casos práticos de orçamento empresarial.** São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, S. de et al. **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo: 2. ed. Atlas, 2013.

LUNKES, Rogério João et al. **Funções da controladoria: Um estudo sobre a percepção dos gestores e do controller em uma empresa de tecnologia**. Revista ESPACIOSI Vol. 37 (Nº 03), 2016.

MARION, Jose Carlos. **Contabilidade empresarial: livro de exercícios**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MAMBRINI, Ariovaldo; BEUREN, Ilse Maria; COLAUTO, Romualdo Douglas. A controladoria como unidade administrativa de suporte ao processo de gestão na perspectiva da gestão econômica. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Paraná**. Curitiba: Conselho Regional de Contabilidade do Paraná, n. 133, ano 27, p. 41-50, 2. quadrimestre de 2002.

MARTIN, Nilton Cano. Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo: Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, n. 28, ano XIII, p. 7-28, Jan./Abr. 2002.

MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

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

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Sistemas, organização e métodos: uma abordagem gerencial**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

PALACIO DO PLANALTO PRESIDENCIA DA REPUBLICA. **Construção civil emprega 13 milhões de pessoas no país**. Disponível em: < <http://www2.planalto.gov.br/acompanhe-planalto/noticias/2016/08/construcao-civil-emprega-13-milhoes-de-pessoas-no-pais>>. Acesso em: 13 ago. 2017.

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

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade básica fácil**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

VIEIRA, Samira Augusta; RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Relatórios Contábeis Gerados pela Controladoria para o Controle de Gestão: um estudo de caso em uma Empresa de Construção Civil**. Pensar Contábil, v. 6, n. 23, 2015.

APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO

UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS - UFGD
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ECONOMIA
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Andressa Soares da Silva
Acadêmica

Prof. Me. Rafael Martins Noriller
Orientador

Questionário de Implantação e Estruturação de Unidade Organizacional Controladoria

O questionário a seguir tem por referência pesquisa acadêmica da Instituição de ensino superior Universidade Federal da Grande Dourados – UFGD; com a finalidade de conclusão do curso em Bacharelado – Ciências Contábeis; e busca avaliar a presença do controle gerencial e os benefícios econômicos financeiros da implantação da unidade organizacional de Controladoria para a empresa. Os dados serão totalmente confidenciais, ou seja, nenhuma empresa terá o nome divulgado em qualquer publicação.

QUESTIONÁRIO – ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

1) Identificação da empresa.	
QUESTÕES	RESPOSTAS
Nome do entrevistado (a):	
Cargo do entrevistado (a):	
Atividade empresarial:	
Início das atividades:	
Faturamento bruto anual:	
Número de funcionários:	
Enquadramento fiscal:	

2) Identificação da unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria, bem como do profissional que responde pela respectiva área.			
QUESTÕES	RESPOSTAS		
Há uma unidade organizacional denominada Controladoria?	SIM		NÃO
Se não há Controladoria, qual a denominação da unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria? (Pode existir mais de uma)			
Como se denomina o cargo do responsável pela unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria?			
A quem o responsável pela unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria está subordinado? (Posição no organograma da empresa)			

3) – Identificação da estrutura interna da unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria, quando aquela não existir.			
QUESTÃO	RESPOSTAS		
Na estrutura interna da unidade organizacional denominada Controladoria (ou que exerce as funções de Controladoria), as unidades relacionadas abaixo encontram-se formalmente constituídas?	SIM	NÃO	NÃO SABE
Auditoria Contábil			
Auditoria Interna			
Contabilidade Societária			
Contabilidade Financeira			
Contabilidade e Planejamento Tributário			
Contabilidade de Custos			
Contabilidade Gerencial			
Orçamento Empresarial			
Planejamento Empresarial			
Controle Patrimonial			
Controles Internos			
Sistemas de Informações			
Relações com Investidores			
Contas a Receber			

Contas a Pagar			
Crédito e Cobrança			
Recursos Humanos			
Tecnologia da Informação			
Outras			

QUESTIONÁRIO – MOTIVAÇÕES PARA IMPLANTAR A ÁREA ORGANIZACIONAL CONTROLADORIA

1) Denominação da área onde serão realizadas as funções de controladoria:	
Controladoria	
Gerencia de Área de Controle de TI e Contábil	
Gerencia Geral de Controladoria	
Diretoria Econômica Administrativa	

2) Qual a área organizacional que a controladoria será subordinada?	
Diretoria Geral	
Diretoria Financeira	
Planejamento e Controle	
Controle Financeiro e Operacional	
Área de Finanças	
Vice Presidência	

3) A área organizacional controladoria será órgão de linha ou de <i>staff</i>?	
Linha	
<i>Staff</i>	

4) Abrangência da área organizacional controladoria		
ALTERNATIVAS	SIM	NÃO
Planejamento e Controle Orçamentário		
Contabilidade de Custos		
Contabilidade Fiscal		
Controle de Patrimônio		
Contabilidade Financeira		

Auditoria		
Acompanhamento de Vendas		
Controle de Estoque		
Acompanhamento da Produção		
Desenvolvimento de produtos		

5) Objetivos da área organizacional controladoria:	
Garantir informações adequadas ao processo decisório	
Planejar ações que reduzam custos á organização	
Criar condições para exercer o controle	
Zelar pelo desempenho da organização	
Coordenar a elaboração do planejamento estratégico e operacional	
Acompanhar o processo de execução de projetos	
Sugerir indicadores de desempenho financeiros e não-financeiros	

6) Funções da área organizacional controladoria:	
Planejamento e Controle do processo de gestão	
Gerir os sistemas de informação	
Apoiar a avaliação de resultado	
Subsidiar o processo de gestão	
Apoiar a avaliação de desempenho	
Atender os agentes de mercado	

7) Motivos para a implantação da área organizacional controladoria:	
Melhorar o processo de Gestão	
Buscar a eficácia no sistema de informações	
Iniciativa para atender aos interesses da empresa a longo prazo	
Construção de sistema de informações para gestão da empresa	
Iniciativa adotada para manter a empresa competitiva	
Ajudar os gestores a preparar a empresa para alcançar mercado internacional	
Iniciativa adotada para criar oportunidade de receitas	

QUESTIONÁRIO - CARACTERÍSTICAS DA CONTROLADORIA

1) Com relação à atuação estratégica da controladoria:	
Interpreta o impacto econômico sobre o patrimônio da empresa	
Responsável pela avaliação de desempenho da empresa como um todo	
Projetando cenários	
Estruturando modelos de decisão	

2) Com relação à atuação operacional da controladoria:	
Participa da elaboração dos orçamentos.	
Exerce a função contábil gerencial.	
Mensuração do resultado econômico da empresa.	
Participação no processo de controle de planos.	
Órgão responsável pelo gerenciamento de riscos.	
Estritamente obediente à legislação societária, tributária e fiscal.	

3) Com relação aos sistemas e subsistemas de informação, a controladoria:	
Organiza e reporta dados e informações para subsidiar as decisões	
Vislumbra o órgão atuando em articulação com a auditoria interna no que tange aos controles internos	
Responsabilidade pelos subsistemas da organização (custos, orçamentos, financeiro, etc.)	
Responsabilidade pela área de TI da empresa	

4) Com relação aos métodos, critérios e sistemas de custeio, a controladoria utiliza:	
Custeio por absorção	
Custeio padrão	
Custeio baseado em atividades	
Custeio meta	
Custo médio/custo médio ponderado	
Orçamento base zero (OBZ)	

5) Com relação ao atendimento da controladoria aos usuários internos:	
Atende aos gestores de áreas/departamentos	
Atende ao conselho de administração	
Atende ao conselho fiscal	
Comitê de auditoria, à auditoria interna e a outros órgãos	

6) - Com relação ao atendimento da controladoria aos usuários externos:	
Atende aos proprietários (investidores/acionistas)	
Atende ao governo (fisco)	
Atende aos clientes	