

## CONTROLADORIA e *CONTROLLER*: Conceitos, Funções e Perspectivas

**André Vinícius dos Santos Rocha**

Graduando em Administração,  
Faculdades Integradas de Três Lagoas – FITL/AEMS

**Mauro Cabanha**

Graduando em Administração,  
Faculdades Integradas de Três Lagoas – FITL/AEMS

**Elisângela de Aguiar Alcalde**

Mestre em Desenvolvimento Local – UCDB;  
Docente do Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial – SENAC;  
Docente das Faculdades Integradas de Três Lagoas – FITL/AEMS

**Maria Luzia Lomba de Sousa**

Doutora em Teoria Econômica – UEM; Mestre em Desenvolvimento Local – UCDB;  
Docente do Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial – SENAC;  
Docente do Instituto Euvaldo Lodi – IEL;  
Docente das Faculdades Integradas de Três Lagoas–FITL/AEMS

### RESUMO

A busca pela competitividade, na atualidade, representa estímulo ao desenvolvimento e uso do sistema de informação como meio de apoio estratégico às decisões relativas às atividades gerenciais. A controladoria é uma atividade e um campo do conhecimento, que recebe conceitos e conhecimentos da Contabilidade e da Administração, sendo responsável pelo suprimento de informações aos tomadores de decisão. A Controladoria não só registra fatos contábeis, mas também o processo de planejamento e de análise, além do controle de todos os fatos da empresa. O artigo teve por objetivo conceituar controladoria, finalidades como ferramenta para o processo de gestão, bem como o conceito de *controller*. Para o alcance desse objetivo foi realizado estudo exploratório com abordagem qualitativa.

**PALAVRAS-CHAVE:** contabilidade; controladoria; *controller*.

### INTRODUÇÃO

No século XIX, com a revolução industrial (1760-1840), ocorreu a transição da produção artesanal para a por máquinas. Com início na Grã-Bretanha, houve a introdução de processos de produção, o que provocou a multiplicação de diversas empresas para atender essa nova demanda e formação de aglomerados empresariais diversificados. Segundo Beuren e Brandão (2001), esses aglomerados de empresas de diversos ramos, necessitavam de um controle de gestão, divisão de departamentos, exigidos pelos acionistas e gestores.

A exigência de maior controle fez com que as empresas se profissionalizassem, estabelecendo as funções de planejar, dirigir, organizar e controlar, atualmente conhecido como ciclo de PDCA – ciclo de Shewhartou, ciclo de Deming, ferramenta de gestão com foco na melhoria contínua, bem como mecanismos que comprovassem que os gestores estariam executando as determinações dos acionistas.

A preocupação dos acionistas gerou conflitos de interesse que foram se intensificando provocando uma grande mudança na estrutura societária das empresas, antes concentrada basicamente em uma pessoa ou um grupo de pessoas e atualmente composta por diversos acionistas, profissionais especialistas sistemas de controle de gestão com o objetivo de assegurar e multiplicar patrimônio das empresas (JENSEN; MECKING, 1976).

A implementação da controladoria foi uma das alternativas que os gestores concentraram para administrar os conflitos internos entre gestores e acionistas, assegurando o cumprimento dos objetivos traçados para a empresa. Portanto, justifica-se o estudo pela complexidade das atividades interna das empresas e responsabilidade com as partes interessadas.

Diante da importância do tema, viu-se a necessidade de aprofundar o estudo sobre a controladoria e elaborou-se a seguinte questão de pesquisa: Quais são as abordagens relativas à controladoria, nas três perspectivas conceitual, procedimental e organizacional? Assim os objetivos do estudo são: a) apresentar a importância da controladoria, b) conceituar Controladoria; c) descrever o papel da controladoria; d) identificar os instrumentos da controladoria para o processo de gestão organizacional; e) identificar as abordagens do tema Controladoria em livros nacionais, revistas especializadas e sites, nas três perspectivas: conceitual, procedimental e organizacional. Para o alcance desses objetivos foi realizado estudo exploratório com abordagem qualitativa.

## **2 CONCEITOS DE CONTROLADORIA E CONTROLLER**

A controladoria, segundo Schmidt (2002), surgiu no início do século XX nas grandes corporações norte-americanas, com o objetivo de controlar os negócios das empresas, subsidiárias e/ou filiais. Um expressivo número de empresas

concorrentes, multiplicaram a partir da Revolução Industrial, começaram a se unir no final do século XIX, formando grandes empresas e grandes aglomerados de empresas, organizadas sob formas de departamentos e divisões, mas com controle centralizado.

Borges, Parisi e Gil (2005) destacam que o crescimento vertical e diversificado dos conglomerados de empresas exigiu por parte dos acionistas e gestores, um controle centrado em relação aos departamentos e divisões, que rapidamente se espalhavam nos Estados Unidos e em outros países.

A verticalização, diversificação e expansão geográfica das organizações aumentou a complexidade das atividades, aliado às tendências de descentralização da gestão das empresas, possibilitou o surgimento e a expansão dos substantivos controladoria *controller*, associados a profissão do contador. Segundo Mosimann, Alves e Fisch (1993), controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relacionados à gestão econômica, sobre dois enfoques: a) órgão administrativo, com missão, função e princípios norteadores no modelo de gestão do sistema empresa; e b) área de conhecimento humano com fundamentos, conceitos e métodos.

Mosimann e Fish (2008, p.99) destacam que a controladoria afirma-se como ramo de conhecimento, que como qualquer ciência, “lança mão de leis e normas doutra ou doutras ciências, sem perder, contudo, o seu caráter de conhecimento, o seu campo de experimentação próprio”. Ainda segundo os autores, controladoria é responsável pela estruturação dos controles internos nas organizações e tem auxiliado a gestão estratégica das organizações, bem como a estruturação de um sistema de informações para desenvolvimento do processo decisório.

Catelli (2001) ressalta que a controladoria é um ramo do conhecimento da teoria da contabilidade, com visão multidisciplinar, responsável pelas bases conceituais para a construção, manutenção do sistema de informação e modelo de gestão econômica, que interagem as necessidades informativas dos gestores e os auxiliam durante o processo de gestão a tomarem decisões eficazes.

Padoveze (2003, p.3) apresenta um conceito da controladoria, através do qual abrange como área do conhecimento a Contabilidade:

[...] é uma ciência autônoma e não se confunde com a Contabilidade, apesar de utilizar pesadamente o instrumental contábil. (...) Em nossa opinião, a Controladoria pode ser entendida como a ciência contábil

evoluída. Como em todas as ciências, há o alargamento do campo de atuação; esse alargamento do campo de abrangência da Contabilidade [...].

No Brasil, a controladoria se destacou, de acordo com Siqueira e Soltelinho (2001), na década de 1960, em função do crescimento da indústria na matriz produtiva brasileira, participação de empresas multinacionais americanas. Ainda, segundo os autores, devido à competição acirrada entre empresas multinacionais e nacionais, as empresas brasileiras foram obrigadas a se reestruturar e com o aumento da competitividade, exigiu a formação de novos profissionais que assegurassem o controle sobre as organizações, o *controller*. Segundo Kanitz (1976, p. 5) o personagem do *controller* surgiu com:

[...] pessoas que exerciam cargos de responsabilidade no departamento contábil, ou no departamento financeiro, uma vez que estes profissionais possuem uma visão ampla da empresa, capacidade esta que os tornou capazes de detectar as dificuldades e propor soluções.

Para Heckert e Wilson (1963) o *controller* tem as funções: a) supervisão da contabilidade de custos, auditoria, impostos, seguros e estatísticas; e b) função contábil para a resolução de dificuldades administrativos no futuros. Nakagawa (1993, p. 14), atribui ao *controller* responsabilidade pelo:

[...] projeto e manutenção de um sistema integrado de informações, que operacionaliza o conceito de que a contabilidade, como principal instrumento para demonstrar a quitação de responsabilidade que decorrem da accountability da empresa e seus gestores, é suportada pelas teorias da decisão, mensuração e informação.

No Brasil, a função do *controller* surgiu com a instalação das multinacionais norte-americanas no país e traziam profissionais para ensinar as práticas contábeis aos responsáveis pela função, com vistas ao desenvolvimento era implementação de sistema de informações que fosse capaz de atender aos diferentes tipos de usuários da contabilidade, inclusive para manter um adequado sistema de controle sobre as operações das empresas relacionadas (SIQUEIRA; SOLTELINHO, 2001).

A função era desempenhada por profissionais da área financeira ou da contabilidade, pela habilidade em analisar informações econômico-financeiras, além do conhecimento das áreas operacionais da empresa, por meio das informações disponibilizadas pela contabilidade.

O perfil desse profissional foi se alterando, acompanhado dos interesses, seja dos acionistas, credores ou gestores e atualmente, algumas empresas

contratam o *controller* para atender as necessidades informativas dos gestores dessas áreas, e em sentido mais amplo, voltado ao processo decisório da empresa como um todo.

Nesse sentido, Roehl-Anderson e Bragg (apud SCHMIDT, 2002, p. 20), explicitam que “na administração central tem-se o *controller* geral da empresa, enquanto que em cada área funcional da empresa pode existir um *controller*.” Na maioria das empresas, ele reporta-se diretamente ao gestor da área onde desempenha a função.

### 3 FUNÇÕES DA CONTROLADORIA NA ORGANIZAÇÃO

Pode-se dizer que a controladoria serve como órgão de observação e controle da cúpula administrativa, na avaliação da eficácia e eficiência dos departamentos, bem como fornece dados às informações que possibilita planejar e executar ações para minimizar os pontos de estrangulamento presentes e futuros que põem em perigo ou reduzem a rentabilidade da empresa.

De acordo com Oliveira, Perez Junior e Silva (2002), as principais atribuições da Controladoria compreendem: a) estabelecer, coordenar e manter um plano integrado para o controle das operações; b) medir a *performance* entre os planos operacionais aprovados e os padrões; c) reportar e interpretar os resultados das operações dos diversos níveis gerenciais; d) medir e reportar a eficiência dos objetivos do negócio e a efetividade das políticas, e) estruturar a organizacional e procedimentos para atingir esses objetivos; f) prover proteção para os ativos da empresa.

Para que as tarefas da controladoria sejam efetivas, o *controller* deve, segundo Oliveira, Perez Junior e Silva (2002): a) adequar controles internos; b) analisar a eficiência dos sistemas operacionais; c) sugerir melhorias para a redução de custos; d) verificar o cumprimento dos planos e objetivos traçados pela organização; e) analisar as causas de desvios e sugerir correção desses planos ou dos instrumentos e sistemas de controle; f) analisar a adequação na utilização dos recursos materiais e humanos da organização; g) revisar e analisar os objetivos e métodos de todas as áreas da organização. Ainda segundo Oliveira, Perez Junior e Silva (2002, p. 17), as funções da controladoria são:

- Informação - compreende os sistemas contábil-financeiro-gerenciais;
- Motivação - refere-se aos efeitos dos sistemas de controle sobre o comportamento;
- Coordenação - visa centralizar informações com vista à aceitação de planos. O Controller toma conhecimento de eventuais inconsistências dentro da empresa e assessora a direção, sugerindo soluções;
- Avaliação - interpreta fatos, informações e relatórios, avaliando os resultados por área de responsabilidade, por processos, por atividades etc.;
- Planejamento - assessora a direção da empresa na determinação e mensuração dos planos e objetivos;
- Acompanhamento - verifica e controla a evolução e o desempenho dos planos traçados a fim de corrigir falhas ou de revisar tais planos.

Assim sendo, a controladoria difundida na estrutura empresarial é fundamental, para que se possa “[...] verificar e controlar a evolução e o desempenho dos planos traçados a fim de corrigir falhas ou de revisar tais planos”. (OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA 2002, p. 17). Dessa forma, a consciência do uso dos controles dentro da empresa poderá propiciar melhores resultados, ou seja, as atividades realizadas e os esforços despendidos resultaram em eficácia e a eficiência empresarial.

Mosimann e Fisch (1999) explicam que a ciência contábil esta envolvidas no departamento de controladoria, porém, é formada por um conjunto de princípios procedentes da administração, economia e estatística. A controladoria deve fazer a monitoração dos efeitos da gestão. Portanto, o papel da controladoria é fazer com que a atividade da empresa seja mensurada e avaliada, bem como acompanhar e comparar os resultados com o desempenho das outras empresas do ramo ou, ainda, com resultados anteriores, para mostrar aos gestores como seu resultado poderia ser maior e, na sequência, apontar as devidas correções e sugestões de melhoria.

Beuren e Brandão (2001) concluem que a controladoria funciona como suporte disponibilizando informações em todas as etapas do processo de gestão, com vistas a assegurar o conjunto de interesses da empresa, na medida em que mantêm os gestores informados sobre o desempenho passado, atual e os possíveis rumos da organização por meio do planejamento.

Para Figueiredo e Cagglano (1997), controladoria deve assegurar que as informações estejam corretas e de fácil acesso aos colaboradores, garantindo sua eficácia gerencial.

Segundo Borinelli (2006, p.105), a Controladoria “[...] é um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordens

operacionais, econômicas, financeiras e patrimoniais, relativas ao controle do processo de gestão organizacional”.

Complementando a citação de Borinelli (2006), Beuren e Brandão (2001) afirma que papel da controladoria é usar as informações contábeis como, por exemplo, o desempenho sazonal da organização, para auxiliar na solução de problemas futuros que podem ser previstos por meio da supervisão.

Almeida et al. (2001 apud CATELLI, 2001) relata que as funções da controladoria estão interligadas aos objetivos, missão, visão da organização e menciona as seguintes funções: (i) subsidiar o processo de gestão; (ii) elaborar a avaliação de desempenho; (iii) apoiar a avaliação de resultado; (iv) gerenciar os sistemas de informação; (v) atender aos agentes do mercado.

Subsidiar o processo de gestão, ou seja, auxilia o processo de gestão por meio de suporte, projeções e simulações sobre eventos econômicos que possam interferir nas decisões dos gestores.

Elaborar a avaliação de desempenho significa elaborar e analisar o desempenho de todas as áreas, dos gestores, da empresa e da própria área.

Apoiar a avaliação de resultado que é responsável por elaborar e analisar os resultados econômicos dos produtos, serviços por meio de monitoramento e orientação do processo de estabelecimento de padrões.

Gerenciar os sistemas de informação, realizar a padronização e harmonização das diversas informações econômicas comunicadas aos gestores.

Atender aos agentes do mercado, fazer a interação do meio interno com o meio externo, analisa e mensura o impacto das legislações no resultado econômico da organização e apoia os gestores no atendimento aos diversos agentes do mercado.

Mosimann e Fisch (1999) explica que controladoria é como um órgão de staff, por prestar assessoria no controle das áreas da organização, já que cada gestor controla sua área e se responsabiliza por esta. A controladoria, por se tratar de um departamento e sua importância, tem sua posição no organograma da organização.

Há ainda autores que a elevam ao cargo no nível da diretoria ou administrativa devido ao profissional da controladoria tomar decisões quanto à aceitação de planos sob o ponto de vista econômico.

### 3.1 Missão da Controladoria

A definição da missão da organização constitui parte importante do processo administrativo e a partir da declaração formal é possível identificar a razão de existência da organização, seu posicionamento frente ao mercado, engajamento do corpo funcional aos seus propósitos e objetivos.

Segundo Guerreiro (1989), a definição e divulgação da missão constitui tarefa fundamental do sistema organizacional, caracterizando e direcionando o seu processo de atuação, que independe das condições do ambiente interno e externo.

Figueiredo e Cagglano (1997) afirmam que o desafio do setor administrativo e controladoria é auxiliar o processo decisório pelos gestores na busca da eficácia gerencial, por meio de informações confiáveis. A missão da Controladoria é zelar pela continuidade da organização, assegurando a otimização do resultado global.

Peleias (2002) resume a função da Controladoria como a responsabilidade pela coordenação de esforços com vista à otimização da gestão do negócio e também pela criação, implantação, operação e manutenção de sistemas de informações que deem suporte ao processo de planejamento e controle.

Oliveira, Perez Junior e Silva (2002), entendem que a Controladoria deve prestar assessoria contínua a alta direção, no objetivo de contribuir para o aprimoramento da empresa, por meio de críticas construtivas e inteligentes.

#### 3.1.1 Controladoria Sob as Três Perspectivas Preconizadas Por Borinelli

Na literatura sobre o que é, de fato, controladoria e qual seu papel dentro das organizações, Borinelli (2006) empreendeu um estudo que resultou na sistematização de uma estrutura conceitual básica de controladoria (ECBC). Segundo o autor, tal estrutura estabelece que a controladoria precisa ser estudada em três perspectivas, a saber: conceitual, procedimental e organizacional (BORINELLI, 2006).

Na perspectiva conceitual (o que é), Borinelli (2006) afirma que a Controladoria enquanto ramo de conhecimento é responsável pelo estabelecimento da estrutura conceitual que cerca o tema. Nessa perspectiva, três principais perguntas devem ser respondidas: O que é controladoria, qual o seu objeto de estudo e por fim quais são as ramificações ou subdivisões que pode assumir. Ainda nessa abordagem é possível verificar a interface da controladoria com outros ramos do saber.

Quanto à perspectiva procedimental (como funciona), Borinelli (2006) estudou os elementos relativos ao funcionamento da controladoria nas organizações. Essa perspectiva deve contemplar respostas para quais são as funções, atividades e responsabilidades típicas da controladoria e os instrumentos (artefatos) necessários para operacionalizá-la.

Por fim, a perspectiva organizacional (como se materializa nas organizações) – Borinelli (2006) reflete sobre o processo de disseminação das atividades, funções e responsabilidades contempladas na perspectiva anterior (perspectiva procedimental) pelos vários órgãos ou unidades organizacionais. Procura entender como a controladoria situa-se na estruturação organizacional.

#### **4 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O trabalho procurou demonstrar a importância da informação e controle para a Controladoria. Constatou-se que, com a atuação da controladoria, sua estruturação, suas funções e seu conceito dependem de cada empresa ou como a empresa deseja ser conduzida. Portanto, existe uma limitação às tarefas da controladoria, dependendo dos controles existentes na organização, suas atividades, tamanho, e condições das áreas funcionais. Pode-se ter uma controladoria atuante, atendendo funções fiscais, para usuários internos e externos, assim como relatórios com informações passadas, presentes e previsão de futura, para alta administração conhecer a situação da organização e tomar decisões assertivas.

A função da controladoria é fornecer dados e informações, planejar, pesquisar, mostrar os pontos que expõe em perigo ou reduzem a rentabilidade. A controladoria tem recebido atenção, pois tem como resultado a colocação da empresa na melhor posição, aproveitamento de vantagens e oportunidades que se apresentam. A área funcional da controladoria tem a responsabilidade de implementação dos planos elaborados pela alta direção, e assegurar que as tarefas estão sendo desempenhadas com eficiência. A informação é necessária para a tomada da decisão, e a qualidade da informação afeta a qualidade da decisão. Um sistema de informação adequado e eficiente é sucesso certo.

## REFERÊNCIAS

BEUREN, I. M.; BRANDÃO, J. F. Demonstrações contábeis no Mercosul: estrutura, análise e harmonização. São Paulo: Atlas, 2001.

BORGES, T. N.; PARISI, C.; GIL, A. L. O *Controller* como gestor da Tecnologia da Informação: realidade ou ficção? Rev. adm. contemp., Curitiba, v. 9, n. 4, Dez. 2005.

BORINELLI, M. L. Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis. São Paulo, 2006. Tese [Doutorado em Ciências Contábeis] - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2006.

CATELLI, A. Controladoria: uma abordagem da gestão econômica. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FIGUEIREDO, S.; CAGGLANO, P. C. Controladoria: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

GUERREIRO, R. Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade. 1989. Tese [Doutorado em Controladoria e Contabilidade] - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo 1989.

HECKERT, J. B.; WILSON, J. D. *Controllership*. 2. ed. New York: Ronald Press, 1963.

JENSEN, M. C; MECKLING, W. H. Teoria da Empresa: comportamento gerencial, Agency Costs and Ownership Structure Custos de agência e Estrutura de Propriedade. Journal of Financial Economics, v. 3, n. 4, Out. 1976.

KANITZ, S. C. Controladoria: teoria e estudos de casos. São Paulo: Pioneira, 1976.

MOSIMANN, C. P.; ALVES, J. O. C.; FISCH, S. Controladoria: seu papel na administração de empresas. Florianópolis: ed. da UFSC, Fundação ESAG, 1993.

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

\_\_\_\_\_. Controladoria: seu papel na administração de empresas. São Paulo: Atlas, 2008.

NAKAGAWA, M. Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação. São Paulo: Atlas, 1993.

PADOVEZE, C. L. Controladoria estratégica e operacional. São Paulo: Thomson, 2003.

PELEIAS, I. R. Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões. São Paulo: Saraiva, 2002.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JÚNIOR, J. H.; SILVA, C. A. S. Controladoria estratégica. São Paulo: Atlas, 2002.

SIQUEIRA, J. R. M.; SOLTELINHO, W. O profissional de controladoria no mercado brasileiro: do surgimento da profissão aos dias atuais. Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI – FEA/ USP. São Paulo, n. 27, p. 66- 77, set./dez. 2001.

SCHMIDT, Paulo (org.). Controladoria: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman, 2002.