

# Práxis da controladoria em empresas familiares brasileiras

## *Comptrollership praxis in brazilian family run companies*

*Ilse Maria Beuren<sup>1</sup>. Noemia Schroeder Althoff<sup>2</sup>. Ricardo Marsilio Stédile<sup>3</sup>*

---

---

### **Resumo**

O objetivo do estudo é analisar a práxis da controladoria em empresas familiares, cujo controle acionário é brasileiro e tem pelo menos um membro da família na gestão da empresa. Foi realizada pesquisa descritiva, por meio de abordagem qualitativa. A pesquisa foi desenvolvida por meio de um estudo multicase em empresas familiares brasileiras. O estudo está estruturado sob as perspectivas de aspectos conceituais (conhecimento), procedimentais (funcionamento) e organizacionais (materialidade) propostas por Borinelli (2006). Na análise dos dados apresentam-se posturas e atitudes que são adotadas nas empresas pesquisadas, evidenciando a práxis da Controladoria. Como resultado da análise tem-se que a Controladoria é concebida como um conjunto de conceitos, filosofias, princípios, processos e práticas que permitem prover informações que auxiliam os gestores na tomada de decisões.

**Palavras-chave:** Controladoria. Práxis. Empresas familiares.

### **Abstract**

*The objective of the present study is to analyze the praxis of comptrollership in family run companies whose shareholder control is Brazilian and which have at least one member on the company board. Descriptive research was made, using a qualitative approach. The research was developed by means of a multicase study in Brazilian family run companies. The study was structured under the perspectives of conceptual aspects (knowledge), procedural aspects (functioning) and organizational aspects (material aspects) proposed by Borinelli (2006). Analysis of the data reveals the postures and attitudes that are adopted in the companies, evidencing the praxis of Comptrollership. As a result of analysis it can be said*

---

<sup>1</sup> Doutora em Controladoria e contabilidade - FEAS/USP. Professora do programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau - PPGCC/FURB Rua Antônio da Veiga, 140 - Sala D 206 - Victor Konder. CEP 89012-900 - Blumenau/SC - Brasil. Email: ilse@furb.br. Telefone: (47) 3221-0565

<sup>2</sup> Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau - FURB. Endereço: Rua Antônio da Veiga, 140 - Sala D 202 - Victor Konder. CEP 89012-900 - Blumenau/SC - Brasil. E-mail: noemia@unifebe.edu.br

<sup>3</sup> Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau - FURB. Rua Antônio da Veiga, Sala D 202 - Victor Konder. CEP 89012-900 - Blumenau/SC - Brasil. Email: ricardo.stedile@uol.com.br

*that Comptrollership is conceived as a set of concepts, philosophies, principles, processes and practices that permit the furnishing of information that assist managers in decision making.*

**Keywords:** *Comptrollership. Praxis. Family run companies.*

---

---

## **Introdução**

As empresas requerem dados e informações de suporte ao processo de tomada de decisões que possibilitem sua manutenção otimizada, com maior segurança no ambiente econômico no qual estão inseridas. A qualidade das informações representa uma das variáveis importantes para o desenvolvimento e a administração de uma empresa.

De acordo com Beuren (2000, p.14), “num ambiente competitivo, a preocupação com a informação a ser gerada deve consistir na essência do que foi aprendido, pois há um conjunto de características que, combinadas, podem fortalecer ou, no outro extremo, invalidar uma informação”.

Para que as empresas possam manter-se atuantes no mercado, faz-se necessária a utilização de instrumentos que deem o devido suporte ao processo decisório. A Controladoria deve harmonizar-se com estas necessidades para contribuir na busca e realização dos objetivos da empresa. Mosimann e Fisch (1999, p. 89) afirmam que:

A Controladoria, assim como todas as áreas de responsabilidade de uma empresa, deve esforçar-se para garantir o cumprimento da missão e a continuidade da organização. Seu papel fundamental nesse sentido consiste em coordenar os esforços para conseguir um resultado global sinérgico, isto é, superior à soma dos resultados de cada área.

A Controladoria tem uma importante função nas empresas, dar suporte aos gestores para a gestão estratégica do futuro. Conforme Ansoff (1984, p. 32), “a função das estratégias é a de preparar no presente a empresa para que ela possa estar viva e rentável no futuro”.

Dúvidas diversas são levantadas pelas empresas e seus responsáveis sobre o efetivo papel da Controladoria nas organizações. A falta de entendimento das reais funções e atribuições da Controladoria, como planejar as atividades e gerenciar os resultados, muitas vezes decorre do fato de que as empresas não utilizam ou adotam de maneira imprópria os artefatos da controladoria.

Neste sentido, Borinelli (2006) apresenta três abordagens de estudo e da organização da Controladoria, que designou: Perspectiva 1, trata dos aspectos conceituais, relacionando-a ao conhecimento; Perspectiva 2, aspectos

procedimentais, ou seja, como funciona no conjunto de atividades e funções; e, Perspectiva 3, aspectos organizacionais, analisando a sua materialização formal.

Assumindo-se o pressuposto de que as três abordagens apresentadas por Borinelli (2006) são apropriadas para o estudo da práxis da Controladoria em organizações, realizou-se essa pesquisa. Com base nesse pressuposto elaborou-se a seguinte questão problema: Qual a práxis da controladoria em empresas familiares, cujo controle acionário é brasileiro e tem pelo menos um membro da família na gestão da empresa?

O objetivo deste estudo é analisar a práxis da Controladoria em empresas familiares, com controle acionário brasileiro e que tem pelo menos um membro da família na gestão da empresa. A relevância do estudo deve-se à contribuição que as pesquisas empíricas adicionam ao tema sob o ponto de vista teórico, bem como ao desenvolvimento da Controladoria para o ambiente das organizações.

O trabalho apresenta-se estruturado em cinco seções. A introdução aborda a contextualização e formulação do problema. A segunda seção trata do referencial teórico, abordando conceitos diversos sobre controladoria. Na terceira tem-se a metodologia utilizada para elaboração deste estudo. A quarta seção faz a descrição e análise dos dados. Por fim, a quinta seção destaca as considerações finais e sugestões para futuras pesquisas.

## **Referencial teórico**

As organizações têm como objetivo o maior lucro possível em conjunto com o seu crescimento. Figueiredo e Caggiano (1997, p. 23) afirmam que “o objetivo de um negócio privado, em uma economia competitiva, é obter o maior lucro possível desde que este não seja inconsistente com o crescimento de longo prazo da companhia e com os padrões éticos da sociedade”. Nesse sentido se faz necessária a utilização de procedimentos que tenham como base princípios que possam ser flexíveis para garantir o resultado positivo das organizações.

Ainda sobre os objetivos das organizações, Figueiredo e Caggiano (1997, p. 23) argumentam que:

Em sentido específico, a empresa é uma instituição econômica criada unicamente para prover a sociedade dos produtos e serviços necessários ou desejados, compatíveis com as atitudes das nações e da humanidade. Aos olhos dos consumidores não existe nenhuma razão para a existência de um negócio, exceto pelo serviço ou pelo produto que é oferecido; se esse objetivo não é alcançado a tendência é de que a organização desapareça.

No processo de troca da empresa com os diversos agentes se inicia uma série de fenômenos econômicos, sociais, políticos, educacionais entre outros, criando na empresa a necessidade de buscar sua eficácia. Essa necessidade independe do tipo de controle acionário ou forma de constituição jurídica da empresa.

Cabe ressaltar que as empresas surgiram com a realização de negócios, tendo como âncora a empresa familiar. Segundo Bernhoeft (1991, p. 35), “uma empresa familiar é aquela que tem sua origem e sua história vinculadas a uma família; ou ainda, aquela que mantém membros da família na administração dos negócios”. Nas empresas familiares três peculiaridades são mais visíveis: a participação majoritária da família no capital da empresa; membros da família na gestão do negócio; e sucessão na gestão da empresa de forma hereditária.

O gerenciamento das empresas, permitindo diagnósticos, avaliações, decisões, controles, ou apenas conhecimento dos elementos que compõem as organizações, implica informações que lhes sejam úteis nesse processo. A Controladoria é identificada como área da organização responsável pela reunião e disponibilização das informações utilizadas no processo decisório. Mosimann e Fisch (1999, p. 88) mencionam que:

A Controladoria pode ser conceituada como um conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências de Administração, Economia, Psicologia, Estatística e, principalmente, Contabilidade, que se ocupam da gestão econômica, com o fim de orientá-la para a eficácia.

Neste sentido, torna-se necessária a definição de um modelo conceitual teórico do ramo de conhecimento denominado Controladoria. Catelli, Guerreiro e Pereira (1999, p. 371) ressaltam que “a Controladoria como ramo do conhecimento é que possibilitou a definição do modelo de gestão econômica e o desenvolvimento e construção dos sistemas de informações num contexto de tecnologia de gestão”.

Ressalta-se que as empresas estão inseridas em um ambiente competitivo, e esperam que os profissionais proporcionem a formação de estratégias e desenvolvam soluções capazes de atender às expectativas das organizações. Yoshitake (1982, p. 247) argumenta que Controladoria é:

Um sistema de controle gerencial que utiliza técnicas e experiências para estabelecer planos, estratégias, procedimentos de controles administrativos e contábeis; processa a informação no sentido de direcionar as atividades empresariais na consecução de seus objetivos; motiva, avalia e comunica os resultados do desempenho.

Depreende-se que o gerenciamento das informações pela Controladoria não será substituído de uma gestão dinâmica, nem terá a capacidade de retificar as falhas provenientes desta ineficiência. A Controladoria, conforme Borinelli (2006, p.105), revela ser “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”.

Na perspectiva da atuação do *controller*, Kanitz (1976, p. 6) oferece a compreensão das atribuições da Controladoria: “a função de *controller* abre para os antigos contadores e administradores financeiros um campo de atuação muito amplo, dinâmico e interessante. Abrange praticamente toda a empresa e requer do controlador notáveis quantidades de conhecimento”.

Ricardino Filho (1999, p. 4-5) adverte que “nas grandes e médias empresas, principalmente, a função não se delineou de forma absolutamente clara e por diversos anos pairou razoável incerteza sobre o assunto”. Afirma ainda que “ao longo dos últimos quase oitenta anos, a atividade vem passando por um processo de amadurecimento que fica bastante visível quando se observam as definições dadas à função, desde os anos 20”.

O *controller* detém uma função primordial no sentido de fornecer à alta administração as informações, não somente para o ambiente financeiro, mas que devem abranger todos os elementos relacionados aos objetivos da empresa, englobando as informações ligadas aos aspectos internos da organização e também as informações do ambiente externo. Riccio (1993) destaca que:

Cabe à função de controladoria o papel de monitorar os paradigmas de qualidade, devendo informar e interagir proativamente com as diversas funções da organização na busca da excelência empresarial, calçada na crença de que estratégia, custos e qualidade são responsabilidades de todas as funções da empresa.

A gestão das empresas está sujeita aos modelos contábeis, configurados com base em princípios racionais, fundamentais. Conforme argumentam Mosimann e Fisch (1999, p. 90), “o *Controller*, como gestor do sistema de informações, está em posição de exercer controle por meio do relato e da interpretação dos dados necessários à tomada de decisões”.

A contabilidade precisa apoiar-se em fundamentos racionais compatíveis para que possa produzir a utilidade que dela se espera. A expressão de um fenômeno patrimonial deve ser abrangente, ou seja, deve compreender causa e efeito, qualidade, tempo e espaço, envolvendo todas as dimensões da ação transformadora sobre a riqueza.

Borinelli (2006), em sua tese de doutorado, demonstra subsídios para o entendimento de como a sistematização da Controladoria pode ser organizada

dentro de uma estrutura conceitual. Para isto, define três abordagens de estudo e organização da Controladoria.

Na Perspectiva 1 apresenta o estudo da área de conhecimento denominada Controladoria, particularmente sobre os aspectos conceituais: o que é Controladoria? Qual seu objeto de estudo? Busca abranger o posicionamento da Controladoria no campo das ciências. E ainda evidencia as ramificações e subdivisões dessa área.

Na Perspectiva 2 encontram-se os aspectos procedimentais: as atividades, as funções e artefatos por meio dos quais a Controladoria se materializa na sua aplicação nas organizações. E, na Perspectiva 3, os aspectos organizacionais, que compreendem a definição, o objeto de estudo e as funções da Controladoria dentro das organizações.

Considerando-se as três abordagens na sistematização da controladoria nas organizações apresentadas por Borinelli (2006), tendo como pressuposto que elas são apropriadas para o estudo da Controladoria, é que se busca analisar a práxis da Controladoria em empresas familiares, com controle acionário brasileiro e que tem pelo menos um membro da família na gestão da empresa.

## **Metodologia**

Nesta seção descreve-se os procedimentos metodológicos utilizados na condução da pesquisa. Marconi e Lakatos (2006, p. 24) destacam que “toda pesquisa deve ter um objetivo determinado para saber o que se vai procurar e o que se pretende alcançar”.

Para alcançar o objetivo proposto no estudo realizou-se uma pesquisa descritiva. Segundo Gil (1999, p. 44), a pesquisa descritiva “tem como objetivo principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis”.

A pesquisa, quanto ao objetivo, se caracteriza como descritiva na medida em que questiona qual é a realidade da práxis da controladoria em empresas familiares, cujo controle acionário é brasileiro e que tem pelo menos um membro da família na gestão da empresa.

Quanto à abordagem do problema, optou-se por adotar tratamento qualitativo para os dados. A abordagem qualitativa não emprega ferramental estatístico no tratamento dos dados e análise do problema (RICHARDSON, 1999).

A população do trabalho constitui-se das empresas de capital aberto e fechado, cujo controle acionário é brasileiro e que tem pelo menos um membro da família na gestão da empresa. Portanto, a população compreende as 59 empresas que integram a lista das 500 maiores empresas do Brasil, conforme *Revista Exame* – Melhores e

Maiores de 2005, identificadas como sendo familiares na dissertação de mestrado de Oro (2006).

Para a coleta dos dados em campo foi enviado um questionário, que segundo Franzoni, (2004, p. 58), é “um instrumento de coleta de dados, constituído por uma série ordenada de perguntas, que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do entrevistador”.

Os endereços das empresas foram localizados no sítio da Comissão de Valores Mobiliários. No período de março a junho de 2007 fizeram-se contatos com os responsáveis pela controladoria dessas empresas para enviar o questionário para o respectivo endereço eletrônico. Não havendo um retorno do questionário em tempo hábil, as respostas foram solicitadas por meio de ligação telefônica.

Em função da predisposição das empresas questionadas não liberarem as informações solicitadas na pesquisa, a pesquisa foi reduzida a um estudo multicase, devido ao limitado número de empresas que disponibilizaram as informações. Assim, pesquisaram-se as quatro empresas que aceitaram responder a pesquisa.

Para não revelar a razão social das empresas que responderam o questionário, no intuito de manter sigilo quanto às informações, atribuiu-se a denominação de Empresa A, Empresa B, Empresa C e Empresa D.

Como principal limitação da pesquisa destaca-se o fato de que grande parte das empresas relacionadas na pesquisa não se prontificou a fornecer as respostas, alegando que as questões são exclusivamente de interesse interno. Assim, ainda que a população do trabalho seja significativa, os resultados não podem ser extrapolados para as demais empresas familiares brasileiras que não responderam o instrumento de pesquisa.

## **Descrição e análise dos resultados**

Demo (2000, p. 11) destaca que “saber produzir, manusear e analisar dados é fundamental para o esforço científico, desde que não reduzamos a realidade a suas faces mensuráveis”. Antes de iniciar propriamente a análise dos dados, faz-se uma breve exposição do perfil dos respondentes e das empresas pesquisadas.

No Quadro1 procede-se à identificação dos respondentes e das empresas pesquisadas.

No Quadro1 está exibido o perfil dos respondentes quanto ao cargo na organização. Apenas uma empresa analisada tem o profissional com a função denominada especificamente de *controller*. Porém, os demais estão relacionados à área de Controladoria, em funções de gerência ou diretoria. Esse perfil denota que os respondentes da pesquisa conhecem os elementos que consubstanciam a área de Controladoria.

Quadro 1 – identificação dos respondentes e das empresas pesquisadas

Perfil	Empresa A	Empresa B	Empresa C	Empresa D
Cargo do Entrevistado	<i>Controller</i>	Gerente do Departamento Contábil	Gerente de Controladoria	Diretor Administrativo e de Controladoria
Número de Empregados	6.912	15.000	2.400	21.444
Início da Atividade	1899	1961	1930	1971
Local da Administração	São Paulo-SP	Jaraguá do Sul - SC	Santa Bárbara do Oeste - SP	Farroupilha-RS
Origem Acionária	Brasil	Brasil	Brasil	Brasil

Fonte: Dados da pesquisa

O número de empregados das empresas demonstra tratar-se de empresas com porte que comporta as funções de Controladoria, mesmo que não tenham um órgão específico com essa denominação. Outro aspecto a ressaltar é o ano de fundação das empresas, cuja idade mostra que já estão consolidadas no mercado em que atuam e que, para isso, devem exercer diversas funções de Controladoria, no sentido de assegurar a continuidade das organizações.

Na descrição e análise dos dados específicos da pesquisa foram consideradas as três abordagens que Borinelli (2006) preconizou em sua tese de doutorado para o entendimento de como a sistematização da Controladoria pode ser organizada dentro de uma estrutura conceitual básica: perspectiva 1 - aspectos conceituais; perspectiva 2 - aspectos procedimentais; perspectiva 3 - aspectos organizacionais.

### **Perspectiva 1: Aspectos conceituais**

Conforme Borinelli (2006), na perspectiva 1, que envolve os aspectos conceituais, é definido o ramo, campo ou área de conhecimento humano. Busca-se demonstrar a essência desse ramo do saber, que é a Controladoria e a forma aplicada nas organizações, apresentando a natureza e a área na qual está evidenciada. Borinelli (2006, p. 95) argumenta que:

A Perspectiva 1 diz respeito ao estudo da área de conhecimento denominada Controladoria. Trata-se de defini-la enquanto ramo, campo ou área do conhecimento humano. Nesse sentido,



inicialmente, dois pontos integram a ECBC: o que é Controladoria e qual seu objeto de estudo. Em suma, busca-se evidenciar a essência desse ramo do saber.

Com foco na identificação das empresas, em relação aos aspectos conceituais da controladoria, foi considerado o proposto por Borinelli (2006) na Estrutura Conceitual Básica (ECBC): o que é Controladoria e qual seu objeto de estudo. Quando pesquisada sobre a unidade organizacional denominada Controladoria ou qual a unidade que exerce estas funções, se a mesma não existir, os respondentes indicaram o exposto no Quadro 2.

**Quadro 2 – Identificação da unidade organizacional**

Questões	A		B		C		D	
	S	N	S	N	S	N	S	N
Há uma unidade organizacional denominada Controladoria?	X			X	X		X	
Caso a resposta à questão 1 tenha sido “Sim”, especifique:								
Há Controladoria Corporativa?	X				X		X	
Há Controladoria Divisional?	X					X		X
Há Controladoria de Planta?	X					X		X
Há Controladoria de Filial?		X				X		X
Há outro tipo de Controladoria? Favor especificar.		X				X		X

Fonte: Dados da pesquisa

No Quadro 2, os respondentes identificaram a existência de Controladoria e se a mesma está numa área específica. A empresa A demonstra que possui a Controladoria e está dividida em corporativa, divisional e de planta. Enquanto as empresas C e D possuem Controladoria e a mesma é denominada como Corporativa. Quanto à empresa B, esta alegou não possuir uma Unidade denominada Controladoria, justificando que esta função está distribuída em vários setores, que integram a Unidade Corporativa da Organização.

Observa-se que somente uma (Empresa A) das quatro empresas pesquisadas possui Controladoria descentralizada, ou seja, uma Controladoria corporativa e outra Controladoria em divisões e plantas. Embora ela seja a empresa mais antiga das pesquisadas, não parece ter relação com esse aspecto, mas sim com a forma que a empresa descentralizou a gestão. Ainda em relação à existência de unidade

organizacional denominada Controladoria, é estranho que a Empresa B, com 15.000 empregados, portanto de grande porte, não tenha um órgão que consolide as atividades de Controladoria.

Roehl-Anderson e Bragg (1996) explicam que em uma empresa podem existir diversos níveis de Controladoria. Na administração central a empresa pode ter um *controller* corporativo; e em cada planta, filial e/ou divisão pode existir outro *controller*. Os autores afirmam que na maioria das empresas ele se reporta diretamente ao gestor onde desempenha a função. Beuren (2002) destaca que em divisões operacionais, especialmente as que exigem conhecimento extremamente técnico, pode existir um *controller* operacional.

Quando perguntados como se denomina o cargo do responsável pela unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria, a Empresa A respondeu Gerente de Controladoria, sendo subordinado à Diretoria de Planejamento e Controle; a Empresa B respondeu Diretor Administrativo, subordinado à Presidência; a Empresa C respondeu Gerente de Controladoria, subordinado ao Diretor Administrativo e Financeiro; e, a Empresa D, respondeu Gerente Contábil e Fiscal, com subordinação ao Diretor Administrativo e de Controladoria.

Denota-se similaridade nos resultados dessa pesquisa com os achados de Borinelli (2006) em pesquisa que realizou nas empresas privadas que operam no Brasil, classificadas entre as 100 maiores empresas segundo a *Revista Exame – Melhores & Maiores*, edição de 2005. Ele constatou que a Controladoria em nível corporativo, na maioria das empresas, responde hierarquicamente ao diretor financeiro. No caso de Controladoria divisional, na maioria delas o responsável pela Controladoria responde hierarquicamente ao gerente geral da unidade de negócio em que atua.

Foram solicitadas a formação profissional e idade do responsável pela unidade organizacional Controladoria ou pela unidade que exerce as funções de Controladoria, inclusive questionando a existência de missão. As respostas constam no Quadro 3.

Na identificação profissional do responsável pela unidade organizacional denominada Controladoria ou pela Unidade que exerce estas funções, se observa que nas empresas A, C e D a formação básica é graduação em Ciências Contábeis. Apenas nas empresas B e C os responsáveis possuem titulação de mestre. E, a empresa C possui um profissional com doutorado em Controladoria.

A ênfase na formação acadêmica em Ciências Contábeis decorre em parte das funções do *controller* nas organizações. O conhecimento contábil é importante para o gerenciamento do sistema de informações, bem como a análise e interpretação dos dados contábeis à luz do ambiente interno e externo das organizações. Inclusive, há

**Quadro 3 – Identificação profissional e missão da Controladoria**

Questões	A	B	C	D
Em que ano nasceu?	1960	-	1952	1953
Curso de Graduação/ Pós-Graduação	Graduação em Ciências Contábeis e MBA-Executivo	Graduação em Administração e Direito, Mestrado em Administração de Negócios	Graduação em Ciências Contábeis e Administração, Mestrado em Ciências Contábeis, Doutorado em Controladoria	Graduação em Ciências Contábeis e Administração
A Controladoria possui missão constituída?	Não	Não	Sim. “Assegurar a eficácia da empresa por meio da otimização dos resultados planejados”.	Sim. Não divulga por ser confidencial.

Fonte: Dados da pesquisa

casos em que esse profissional é responsável pela própria contabilidade da empresa.

Portanto, a essência da função requer robusto conhecimento da área.

No que concerne à idade do responsável pela unidade organizacional Controladoria ou pela unidade que exerce as funções de Controladoria, nas empresas C e D os responsáveis têm a mesma faixa de idade e na empresa A, a idade é um pouco menor. A empresa B não identificou a idade do responsável. Ainda que o número de casos estudados seja pequeno, chama atenção a faixa etária dos responsáveis pela Controladoria, todos com idade próxima de cinquenta anos.

Além disso, cabe ressaltar que a empresa C é a única que possui missão e divulga-a. Na empresa D existe a missão, porém a mesma não forneceu, por se tratar de um assunto confidencial. As empresas A e B não possuem missão definidas formalmente. É estranho que essas duas empresas não tenham uma missão formalmente definida, considerado o seu porte, acredita-se que os respondentes tenham se equivocado ou preferiram silenciar a respeito.

**Perspectiva 2: Aspectos procedimentais**

Na perspectiva 2, Borinelli (2006), em sua tese de doutorado, verifica os elementos referentes ao funcionamento da Controladoria. Nesses aspectos

são observadas as atividades e funções típicas da Controladoria, bem como os artefatos para sua operacionalização. Borinelli (2006, p. 96) concebe os aspectos procedimentais na perspectiva 2, como segue:

São estudados os elementos relativos ao funcionamento da controladoria, quando essa área do conhecimento é levada às entidades. Assim, os componentes dessa abordagem na ECBC são as atividades e funções típicas de Controladoria, além dos artefatos (instrumentos) utilizados para operacionalizar-se.

As funções, atribuições e atividades desempenhadas pela unidade organizacional denominada Controladoria ou pela unidade que exerce estas funções, quando aquela não existir, são apresentadas no Quadro 4.

No quadro 4 identificam-se as funções, atribuições e atividades desempenhadas pela unidade organizacional denominada Controladoria ou da unidade que exerce as funções de Controladoria quando aquela não existir, sendo que todas as empresas apresentaram suas respostas. Denota-se que nas quatro empresas pesquisadas a Controladoria é responsável por todas as atividades relacionadas à Contabilidade Societária/Financeira e à Contabilidade Fiscal. Nas demais atividades algumas divergências foram constatadas.

A empresa D tem a Gestão dos Sistemas de Informações na área denominada de TI e os Estudos de Análise de Viabilidade de Projetos na área Industrial, ambas indicadas como outras áreas. Na empresa B, a indicação de execução em outra área foi verificada na atividade de Atendimento aos Fornecedores, realizada na área denominada de Área de Suprimentos; e de Clientes, na área de vendas.

A empresa A indicou diversas atividades realizadas em outras áreas. As atividades de Auditoria Contábil ou Auditoria Interna são realizadas na área de auditoria interna. As atividades de Gestão Financeira e de Tesouraria, Controles Financeiros, Controle de Fluxo de Caixa são realizadas na área denominada tesouraria. A atividade de Controle de Pagamentos a Efetuar é realizada na área de contas a pagar. Os Estudos de Análise de Viabilidades de Projetos são de responsabilidade da área de planejamento. A atividade de Gestão dos Sistemas de Informações concentra-se na área denominada de TI.

Na empresa C, as atividades de Auditoria Contábil ou Auditoria Interna são realizadas na área de auditoria interna. As atividades de Seguros, Gestão Financeira e de Tesouraria, Controles Financeiros, Controle de Fluxo de Caixa, Controle de Pagamentos a Efetuar e Instituições Financeiras são realizadas na área denominada de tesouraria. Quanto à atividade Entidades de Classe, essa é de responsabilidade da área denominada relações institucionais. A atividade Atendimento a Fornecedores é realizada na área de suprimentos e a atividade Clientes na área de vendas.

**Quadro 4 – Atividades realizadas na unidade organizacional controladoria**

Questão	A		B		C		D	
	Sim	Outra	Sim	Outra	Sim	Outra	Sim	Outra
As atividades enumeradas a seguir são realizadas dentro da unidade organizacional denominada Controladoria? Caso negativo, favor especificar em qual área são realizadas.								
<b>Contabilidade Societária/Financeira</b>								
Manutenção dos registros contábeis das transações da empresa	X		X		X		X	
Controle patrimonial (ativos fixos)	X		X		X		X	
Consolidação das demonstrações contábeis	X		X		X		X	
Preparação das demonstrações contábeis	X		X		X		X	
Divulgação das informações contábeis	X		X		X		X	
Análise de balanços	X		X		X		X	
<b>Contabilidade Fiscal</b>								
Apuração, conferência, escrituração e recolhimento de impostos	X		X		X		X	
Orientação fiscal às demais unidades organizacionais	X		X		X		X	
Planejamento tributário	X		X		X		X	
Gestão e controle de impostos	X		X		X		X	
<b>Proteção aos Ativos da Empresa</b>								
Controles internos (não inclui controle patrimonial)	X		X		X	X	X	
Auditoria contábil ou Auditoria Interna Seguros	X	X	X		X	X	X	
<b>Finanças</b>								
Gestão financeira e de tesouraria		X	X		X	X	X	
Controles financeiros		X	X		X	X	X	
Controle de fluxo de caixa		X	X		X	X	X	
Controle de pagamentos a efetuar (conferência e autorização)		X	X		X	X	X	
Estudos de análise de viabilidade de projetos		X	X		X			X
<b>Contabilidade Gerencial</b>								
Manutenção da Contabilidade Gerencial	X		X		X		X	
<b>Sistemas de Informações</b>								
Gestão dos sistemas de informação, inclusive infraestrutura de TI		X	X			X		X
Gestão dos sistemas de informação, exceto infraestrutura de TI		X	X		X			X
Desenvolvimento, desenho e manutenção dos sistemas de informação	X	X	X			X		X
Produção e geração das informações	X		X			X		X
<b>Atendimento a Usuários Externos</b>								
Acionistas	X		X		X		X	
Governo	X		X		X		X	
Fisco	X		X		X		X	
Auditoria Externa	X		X		X		X	
Entidades de Classe	X		X			X	X	
Instituições Financeiras	X		X		X*		X	
Fornecedores	X			X		X	X	
Clientes				X		X		
<b>Outras</b>								
Emissão de normas contábeis	X		X		X		X	

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados dessa questão demonstram, considerados os casos analisados, que ainda não há um consenso sobre as funções da Controladoria nas organizações. Borinelli (2006) atribui essa problemática ao fato de que o arcabouço teórico em que se assenta a Controladoria não está consolidado. No entanto, talvez não se deva esperar uniformidade de funções, atribuições e atividades, dadas as diferenças culturais, complexidades dos negócios, estrutura administrativa e modelos de gestão adotados nas empresas.

### **Perspectiva 3: Aspectos organizacionais**

Nessa perspectiva busca-se o entendimento da controladoria enquanto órgão de administração organizacional. Estão compreendidas neste momento as atividades e funções específicas da controladoria desenvolvidas por uma área com este nome e quando não há esta formalmente constituída, quais as áreas que desempenham tais atividades. Borinelli (2006, p. 96), na Perspectiva 3, aspectos organizacionais, discute:

Como as atividades e funções contempladas na abordagem anterior estão disseminadas nos vários órgãos ou unidades das organizações. Nesse estágio, busca-se entender a Controladoria enquanto unidade administrativa organizacional, ou seja, como um subsistema do sistema organizacional-formal.

Para identificar a estrutura interna da unidade organizacional denominada Controladoria ou unidade que exerce estas funções, foi elaborado o Quadro 5, pois nenhuma das empresas pesquisadas apresentou um organograma interno que demonstre esta estrutura formalmente.

Procurou-se identificar a estrutura interna da unidade organizacional denominada Controladoria ou da unidade que exerce as funções de Controladoria, se aquela não existir. Todas as empresas apresentaram suas respostas. Se as empresas disponibilizassem o organograma para análise e esse estivesse detalhado não teria necessidade de preenchimento desta questão.

No Quadro 5 observa-se que as quatro empresas pesquisadas possuem formalmente estruturadas na Controladoria as áreas de Contabilidade Geral, Contabilidade Fiscal e Contabilidade de Custos. Por outro lado, Auditoria Contábil e Auditoria Interna, na maioria das empresas, não é atividade de Controladoria, o que demonstra a independência da auditoria nessas empresas.

A empresa C acrescentou nas respostas que o Sistema de Informações é função da Controladoria. Tesouraria, contas a receber, contas a pagar, crédito e cobrança, recursos humanos e tecnologia da informação são funções executadas pela Gerência Financeira ou Tesouraria. As demais empresas não apresentaram nenhuma consideração especial.

**Quadro 5** – Identificação da estrutura interna da unidade organizacional controladoria

Questão	A		B		C		D	
	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
Na estrutura interna da unidade organizacional denominada Controladoria (ou que exerce as funções de Controladoria), as unidades relacionadas abaixo se encontram formalmente constituídas?								
Auditoria Contábil		X		X		X	X	
Auditoria Interna		X	X			X	X	
Contabilidade Geral	X		X		X		X	
Contabilidade Fiscal	X		X		X		X	
Contabilidade Societária	X			X	X		X	
Contabilidade Financeira	X			X	X		X	
Contabilidade Tributária	X			X	X		X	
Planejamento Tributário	X			X	X		X	
Contabilidade de Custos	X		X		X		X	
Contabilidade Gerencial	X			X	X		X	
Orçamento Empresarial	X			X	X		X	
Planejamento Empresarial		X		X	X		X	
Controle Patrimonial	X			X	X		X	
Controles Internos	X			X	X		X	
Sistemas de Informações		X	X		X		X	
Relações com Investidores		X	X		X			X
Tesouraria		X	X			X	X	
Contas a Receber		X	X			X	X	
Contas a Pagar		X	X			X	X	
Crédito e Cobrança		X	X			X	X	
Recursos Humanos		X	X			X		X
Tecnologia da Informação		X	X			X		X
Outras				X	X			

Fonte: dados da pesquisa

De modo geral duas funções são fortemente destacadas na estrutura interna da unidade organizacional controladoria, a contábil e a financeira. A primeira deve-se ao conhecimento inerente ao exercício da profissão de *controller*. A segunda pode estar relacionada à subordinação hierárquica da Controladoria nas empresas, conforme já apontado, ao diretor financeiro ou cargo equivalente.

Questionados se a unidade organizacional denominada Controladoria (ou que exerce as funções de Controladoria) assume as posturas específicas, quando do seu relacionamento com as demais áreas da empresa, as respostas foram as apresentadas no Quadro 6.

**Quadro 6** – Identificação de posturas da Controladoria

Questão	A		B		C		D	
	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
A unidade organizacional denominada Controladoria (ou que exerce as funções de Controladoria) assume as posturas abaixo, quando do seu relacionamento com as demais áreas da empresa?								
Assessora (suporte aos gestores)	X		X		X		X	
Consultora	X		X		X		X	
Controladora	X		X		X		X	
Auditora	X		X			X	X	
Porta-voz interno da Alta Administração	X			X	X			X

Fonte: dados da pesquisa

Esta análise mostra que as quatro empresas pesquisadas apresentam a Controladoria como assessora, consultora e controladora. Apenas as empresas A, B e D têm a função de auditoria; e as empresas A e C como porta voz interno da alta administração.

As três primeiras funções (Assessora, Consultora e Controladora) já estão consagradas na literatura como funções da Controladoria. As funções de auditoria e de porta-voz interno da alta administração ainda encontram discussões sobre a sua inclusão ou não na Controladoria. Na pesquisa empírica de Borinelli (2006) os resultados são semelhantes aos aqui apontados, isto é, as primeiras funções foram indicadas por mais de 90% das empresas, enquanto as últimas ficaram no patamar próximo de 50%.

Em relação à auditoria, é possível que as respostas tenham sido influenciadas pelo termo genérico utilizado. Provavelmente se fosse separada a auditoria em interna e externa os resultados seriam diferentes. Na literatura também se percebe esse viés. Siegel, Shim e Dauber (1997, p. 5), ao abordar as funções da controladoria relacionadas à auditoria, reportam que, “além de dar assistência à auditoria externa, o *controller* estará envolvido com a auditoria interna durante o ano todo”. Nota-se que os termos utilizados para descrever o papel do *controller* em relação à auditoria não são pontuais quanto às atribuições específicas, por exemplo, “estará envolvido”.



Quando perguntadas sobre a posição no organograma, observa-se no Quadro 7 que as empresas A, B e C têm a Controladoria como órgão de linha e somente a empresa C a tem como um órgão de *staff*.

**Quadro 7** – Posição da Controladoria no organograma

Questão	A		B		0,8		D	
	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
Considerando a posição no organograma, bem como as atividades desempenhadas, é correto afirmar que a unidade organizacional denominada Controladoria (ou que exerce as funções de Controladoria):								
É um órgão de linha?	X		X		X			X
É um órgão de <i>staff</i> ?		X		X		X	X	

Fonte: dados da pesquisa

A maioria informou a posição da Controladoria no organograma como órgão de linha, indicando que o *controller* participa ativamente no processo de tomada de decisão. Portanto, na empresa C, em que consta como órgão de *staff*, o *controller* somente dá suporte ao processo decisório. O *controller* pode desempenhar papel dentro de uma zona nebulosa, não exatamente como órgão de linha e nem como órgão de *staff*, o que resultaria em algumas disfunções se comparadas com a posição no organograma.

Para responder à questão relacionada ao papel desempenhado pela unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria foi elaborada uma lista com alternativas e a respectiva legenda para fins de análise dos resultados.

Legenda	Papel desempenhado pela unidade organizacional Controladoria
A	A função é nula porque a empresa não realiza este tipo de atividade
B	É a responsável por todo o processo
C	É uma das co-responsáveis por todo o processo
D	É a coordenadora / organizadora de todo o processo
E	É a consolidadora de todo o processo
F	É a executora de todo o processo, ou seja, realiza as atividades
G	Apenas fornece apoio/suporte informacional
H	Apenas elabora a atividade da sua área, assim como as demais áreas da empresa
I	Não participa do processo
J	Outra (especificar).

Com a legenda apresentada é possível analisar as alternativas referentes ao papel desempenhado pela unidade organizacional que exerce as funções de controladoria. No quadro 8 analisam-se as alternativas e os processos atribuídos pela unidade organizacional, de acordo com as quatro empresas questionadas.

**Quadro 8** – Papel desempenhado pela unidade organizacional

<b>Empresas</b>	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>	<b>D</b>
<b>Etapas do processo de gestão</b>	<b>Alternativas indicadas</b>			
No processo de <i>elaboração</i> do planejamento estratégico da organização	G	C-G-H	G-C	G
No processo de <i>controle</i> do planejamento estratégico da organização	I	C-G-H	B	G
No processo de <i>elaboração</i> do planejamento tático da organização	C	C-G-H	G-C	C
No processo de <i>controle</i> do planejamento tático da organização	C	C-G-H	B	G
No processo de <i>elaboração</i> do orçamento empresarial da organização	B	B-C-D-E	B	C
No processo de <i>controle</i> do orçamento empresarial da organização	B	B-C-D-E-F	B	E
No processo de <i>análise</i> do ambiente externo para identificação de oportunidades e ameaças advindas das variáveis ambientais	I	I	G-C	G
No processo de <i>análise</i> do ambiente interno, para identificação dos pontos fortes e pontos fracos de cada uma das áreas da organização	C	G-H	G-C	H
No processo de avaliação de desempenho, da organização como um todo, bem como de cada uma das áreas da organização	C	C-G-H	B	G
No processo de mensuração e análise de custos para fins gerenciais	B	C-G-H	B	G
No processo de definição e utilização de preços de transferência para fins gerenciais	B	C-G-H	C	C
No processo de definição de preços de venda	G	I	C	G
No processo de elaboração do planejamento tributário da organização	B	C-D-E	B-C	C

**Fonte:** Dados da pesquisa

Com relação ao papel desempenhado pela unidade organizacional, percebe-se que a Controladoria exerce funções no processo de elaboração do Planejamento Estratégico da organização, fornecendo apoio/suporte informacional. No processo de elaboração do Planejamento Tático da organização é uma das co-responsáveis por todo o processo.

Apesar de os indicadores identificados pelos responsáveis terem sido considerados adequados para o estudo dos elementos que caracterizam a Controladoria, tendo como base a literatura, não se pode afirmar o mesmo quanto aos sistemas existentes na estrutura interna da unidade organizacional denominada Controladoria (ou que exerce as funções de Controladoria).

## **Considerações finais**

Este estudo teve como objetivo analisar a práxis da controladoria em empresas familiares, cujo controle acionário é brasileiro e tem pelo menos um membro da família na gestão da empresa sob as perspectivas conceituais, procedimentais e organizacionais propostas por Borinelli (2006) em sua tese de doutorado. Para tal foi realizada pesquisa descritiva com abordagem qualitativa, aplicando-se questionário aos responsáveis pela Controladoria nas empresas objeto de estudo.

De modo geral, observou-se que as empresas contemplam a perspectiva I, prevista na tese de Borinelli (2006), que envolve os aspectos conceituais, em que é definido o ramo, campo ou área do conhecimento humano. Nas empresas pesquisadas constatou-se a atenção dispensada à essência desse ramo do conhecimento que é a Controladoria e a forma de sua aplicação, com destaque à natureza e área na qual está evidenciada. Verificou-se que uma empresa possui a Controladoria organizada em corporativa, divisional e de planta. Enquanto que duas outras empresas possuem somente uma Controladoria corporativa. Ainda, uma terceira empresa não possui uma unidade denominada Controladoria, mas esta função está distribuída em vários de seus setores.

Na perspectiva II, que compreende as atividades e funções típicas da Controladoria, bem como os artefatos para sua operacionalização, pode-se concluir que há falta de consenso quanto às funções e atividades da Controladoria, uma vez que as respostas foram divergentes entre as empresas. Entretanto, destacam-se as atividades de Contabilidade Geral, Contabilidade Fiscal e Contabilidade de Custos por se caracterizarem como atividades típicas da Controladoria em todas as empresas pesquisadas.

Na perspectiva III buscou-se o entendimento da controladoria enquanto estrutura organizacional. Evidencia-se nesta pesquisa tratar-se de um órgão formal dentro da estrutura organizacional, mas sendo várias de suas funções delegadas a

outros órgãos da empresa. Enquanto órgão administrativo observou-se que possui missão e objetivo, sendo que as empresas pesquisadas refletem como importante a otimização dos resultados e continuidade da empresa.

O estudo nas empresas buscou evidenciar de uma forma estruturada os aspectos de controladoria enquanto ramo do conhecimento ou unidade organizacional, bem como esta se materializa em empresas familiares com controle acionário brasileiro e tem pelo menos um membro da família na gestão da empresa. Desse modo cumpriu-se o objetivo da pesquisa, de analisar a práxis da controladoria nessas empresas.

Concluiu-se que a Controladoria nas empresas pesquisadas é concebida como um conjunto de conceitos, filosofias, princípios, processos e práticas que permitem prover informações que auxiliam os gestores na tomada de decisões. Destaca-se, porém, que foram constatadas diferenças entre as quatro empresas pesquisadas nas perspectivas conceituais, procedimentais e organizacionais propostas por Borinelli (2006).

Recomenda-se para futuras pesquisas que o estudo seja ampliado para investigar um número maior de empresas familiares. Também se sugere pesquisar empresas sem característica familiar e relacionar os resultados com os achados desta pesquisa e a pesquisa realizada por Borinelli (2006), a fim de verificar se existem semelhanças e diferenças nos achados da pesquisa.

## Referências

ANSOFF, Igor H. *Implanting strategic management*. Boston: Prentice-Hall International, 1984.

BERNHOEFT, Renato. *Empresa familiar: sucessão profissionalizada ou sobrevivência comprometida*. 2. ed. São Paulo: Nobel, 1991.

BEUREN, Ilse Maria. *Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial*. São Paulo: Atlas, 2000.

BEUREN, Ilse Maria. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHMIDT, Paulo *Controladoria: agregando valor para a empresa*. Porto Alegre: Bookman, 2002. p. 16-38.

BORINELLI, Márcio. *Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis*. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Contabilidade)-Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

CATELLI, Armando; GUERREIRO, Reinaldo; PEREIRA, Carlos Alberto. Avaliação de resultados e desempenhos em instituições financeiras. In: CATELLI, Armando (Coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON*. São Paulo: Atlas, 1999. p. 29-32.

DEMO, Pedro. *Metodologia do conhecimento científico*. São Paulo: Atlas, 2000.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. *Controladoria: teoria e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

FRANZONI, Michelle Benciveni. *Método pilates: possibilidade de condicionamento físico*. 2004. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção)–Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004.

GIL, Antônio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

KANITZ, Stephen Charles. *Controladoria: teoria e estudos de caso*. São Paulo: Pioneira, 1976.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. *Técnicas de pesquisa*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

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

ORO, Ieda Margarete. *Avaliação da eficiência de empresas familiares brasileiras utilizando a análise envoltória de dados*. 2006. 168 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)–Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2006.

RICARDINO FILHO, Alvaro Augusto. Retrospectiva histórica sobre um profissional chamado *controller*. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 6., Braga, Portugal, 1999. *Anais...* Braga, Portugal: Universidade do Minho, 1999. CD-ROM.

RICCIO, Edson Luis. Novos paradigmas para a função controladoria. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 17., Salvador. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 1993. CD-ROM.

RICHARDSON, Roberto J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROEHL-ANDERSON, Janice M.; BRAGG, Steven M. *The controller's function: the work of the managerial accountant*. New York: John Wiley & Sons, 1996.

SIEGEL, Joel G.; SHIM, Jae K.; DAUBER, Nicky A. *Corporate controller's handbook of financial management*. 2nd ed. New Jersey: Prentice-Hall, 1997.

YOSHITAKE, Mariano. *Funções do controller: conceitos e aplicações de controle gerencial*. 1982. Dissertação (Mestrado 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, 1982.

**Recebimento em:** 21/01/2010

**Aprovação em:** 04/10/2010