

## O Papel da Controladoria em Relação ao Grau de Centralização das Organizações

### The Role of the Controllershship Regarding the Degree of Centralization of Organizations

Cleber Marcos Rodniski

Mestre em Ciências Contábeis – UNISINOS

Professor da Universidade do Oeste de Santa Catarina (UNOESC)  
Av Nereu Ramos, 3777-D – Seminário – Chapecó, SC – 89813-000  
cleber.rodniski@unoesc.edu.br

Carlos Alberto Diehl

Doutor em Engenharia de Produção – UFSC

Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UNISINOS  
Av. Unisinos, 950 sala 5A402d – São João Batista – São Leopoldo, RS – 93022-000  
cd@unisinos.br

#### Resumo

O objetivo deste trabalho é refletir sobre o papel da controladoria nas organizações em relação ao grau de centralização. Para tanto, desenvolveu-se um ensaio teórico onde é discutida a centralização e a descentralização, abordando estruturas organizacionais, tomada de decisão e a controladoria. Verificou-se que em organizações com maior grau de centralização o sistema de informação contábil tende a ser voltado para o resultado geral da organização, pouco orientado ao controle de resultados e formado por informações não financeiras e qualitativas. O orçamento tende a ser usado para indicar a distribuição e o acompanhamento dos gastos. Em organizações com menor grau de centralização, verificou-se a necessidade de um sistema de informação orientado ao resultado das divisões, com relatórios descentralizados e disponíveis aos gestores. O orçamento tem papel de indicar além do destino dos recursos, a origem dos resultados, sendo cada gestor divisional responsável pelo orçamento de custos, receitas e investimentos de sua divisão.

**Palavras-chave:** Grau de centralização. Controladoria. Orçamento e Sistema de informação

#### Abstract

The aim of this paper is to discuss the role of controllership in organizations concerning the degree of centralization. For this purpose, a theoretical essay was developed in which the centralization and decentralization are discussed, addressing organizational structures, decision making and controllership. It was found that in organizations with a greater degree of centralization the accounting information system tends to be focused on the overall result of the organization, little oriented to the control of results and formed by non-financial and qualitative information. The budget tends to be used to indicate the distribution and tracking of expenditures. In organizations with a lower degree of centralization, there is a need for an information system oriented to the result of the divisions, with decentralized reports available to managers. The budget, in addition to indicating the destination of resources, must show the origin of the results, given that each divisional manager is responsible for the cost budgeting, revenues and investments of his/her division.

**Keywords:** Degree of centralization. Controllershship. Budget and Information system.

## 1. Introdução

Há muitas obras abordando o ambiente econômico em que as empresas estão envolvidas. As mais recentes, se preocupam em descrevê-lo caracterizando-o pela globalização que gera maior competição entre as empresas. Para Souza e Ott (2003) é comum encontrar na literatura, a caracterização de um mercado cada vez mais competitivo e exigente, fruto da eliminação de fronteiras na esfera de atuação das empresas, aliada ao avanço das tecnologias de informação. Para atender a esta situação de mercado mais competitivo, é consenso entre os autores a necessidade de um modelo de gestão com menor grau de centralização, buscando uma resposta mais rápida as diversas situações que surgem neste ambiente de grande mudança. Para Atkinson *et al* (2008) a maioria das empresas encara um ambiente dinâmico que requer uma tomada de decisão mais responsável, chamada de descentralização, por duas razões: as pessoas na linha de frente são as primeiras a sentir a necessidade de mudança; por estarem mais perto do fato ocorrido, possuem melhores condições de desenvolver o conhecimento e habilidades necessárias para atender a esta mudança em suas próprias atividades.

Porém, este ambiente dinâmico não é característico a todas as organizações. Algumas empresas, ainda trabalham em setores cujas mudanças são menos frequentes, isso em função das estratégias do negócio ou em função das regulamentações existentes no setor. Neste tipo de organização, a centralização pode ser desejável, visto os benefícios que proporciona.

Em se tratando de modelo de gestão para as organizações, não existe uma regra única e exclusiva que possa ser aplicada para todas as empresas indistintamente. Em função das características do ambiente em que a empresa está inserida, define-se o modelo que mais contribui para o resultado da organização. É neste sentido que se discute o papel da controladoria nos diferentes modelos de gestão. Almeida, Parisi e Pereira (*in* Catelli: 2001) afirmam que a controladoria enquanto ramo de conhecimento é responsável pelo estabelecimento de bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de sistemas de informação que auxiliem os gestores a tomarem decisões ótimas. Já como unidade administrativa, a Controladoria é responsável pela coordenação e disseminação desta tecnologia de gestão e, também, como órgão aglutinador e direcionador de esforços dos demais gestores que conduzam à otimização do resultado global da organização.

A partir destas considerações, o presente trabalho pretende responder ao seguinte questionamento: qual é o papel da controladoria nas organizações em relação ao grau de centralização?

Para responder a este questionamento, estabeleceu-se como objetivo, refletir sobre os conceitos, aplicações e principais aspectos da gestão centralizada, da descentralização e da controladoria. Por fim, busca-se fazer uma relação do papel desempenhado pela controladoria em organizações com maior ou menor grau de centralização.

Visando alcançar este objetivo, realizou-se um ensaio teórico que, para Severino (2000), consiste na exposição lógico-reflexiva, na argumentação rigorosa, com alto nível de interpretação e julgamento pessoal. Deste modo, neste artigo não se pretende esgotar o assunto, mas iniciar um debate, a respeito da contribuição da controladoria para esses modelos de gestão.

Estudar o papel da controladoria em relação ao grau de centralização das organizações torna-se relevante em função da abordagem diferenciada em relação a outros estudos já desenvolvidos. Vários trabalhos têm avaliado esses dois fatores, porém, de forma isolada, como pode ser visto nos estudos sobre o papel da controladoria nas organizações [Cruz (2009), Silva (2008), Rocha (2003)], e nas abordagens sobre as questões da centralização X descentralização [Vasconcellos (1979), Perrotti (2008)]. Porém, o papel da controladoria em diferentes graus de centralização ainda foi pouco explorado, sendo esta a Rodniski, C. M.; Diehl, C. A.

principal contribuição deste trabalho. Essa abordagem desencadeia uma discussão sobre as diferentes formas de organizar as técnicas da controladoria (orçamento e sistema de informação) dependendo do grau de centralização das decisões da empresa, o que pode culminar na necessidade de novos estudos empíricos.

O artigo está estruturado em quatro seções considerando esta introdução. Segue a revisão da literatura, que aborda os principais tópicos desta discussão e que objetiva dar sustentação ao terceiro item que é a análise e discussão. Por fim, apresenta-se a conclusão com os principais achados da pesquisa.

## 2. Centralização X Descentralização

Para Warren, Reeve e Fess (2008) organização centralizada é aquela em que as decisões operacionais, táticas e estratégicas são tomadas pela alta administração. “Centralizar a gestão significa manter o poder de decisão centralizado nas mãos dos principais executivos, os chamados níveis de administração *seniores*, que são responsáveis por todas as decisões da empresa” (BEUREN; GRUNOW; HEIN, 2008, p.2). Em um pequeno negócio operado pelo proprietário/administrador, a centralização pode ser desejável. Isso porque a supervisão cerrada assegura que o negócio funcione da maneira que o proprietário deseja. Porém, empresas maiores e em ambientes mutáveis, enfrentam problemas com a centralização, principalmente pela demora na tomada de decisão e a distância existente entre o gestor que decide e o fato ocorrido.

Para melhorar o processo de tomada de decisão, muitas empresas optam por estruturas organizacionais em que ela é atribuída aos gestores das unidades de negócio o que é conhecido como descentralização. Horngren, Foster e Datar (2000) destacam que a essência da descentralização é a delegação de poder aos gestores intermediários da organização para que estes tomem as decisões. A descentralização total significa mínima restrição e máxima liberdade de decisão para os gerentes dos níveis mais baixos da organização, enquanto a centralização total significa máxima restrição e mínima liberdade de decisão para os gerentes dos escalões mais baixos. Assim, o grau de centralização da empresa é definido de acordo com as alçadas das decisões que os gestores de cada unidade podem tomar (MUNARO, 2007).

Para Polo (1987) a descentralização é um processo que decorre do crescimento ou do aumento de complexidade das organizações. É um processo institucional, formal, sistemático, de caráter permanente e impessoal de distribuição vertical das decisões entre diversos níveis hierárquicos da organização (partindo do topo e se dirigindo para a base da estrutura organizacional), dispersão geográfica de atividades e meios de execução das mesmas e difusão de funções de mesma natureza entre áreas e unidades organizacionais.

O maior ou menor grau de centralização das decisões possui vantagens e desvantagens que precisam ser observadas, conforme demonstrado no Quadro 1:

Para Borin (1989) determinar se uma organização é centralizada ou descentralizada é um problema de grau. Toda organização é, de certa forma, centralizada e, ao mesmo tempo, descentralizada. Polo (1987) afirma que este grau de centralização constitui com maior ou menor intensidade, em um dos inúmeros elementos determinantes de seu desempenho global. Muitas vezes, existem barreiras para o estabelecimento do nível adequado de descentralização. Pode ocorrer que vantagens de um grau mais adequado de descentralização não sejam perceptíveis aos administradores e convenientemente exploradas. Em outros casos, a organização pode apresentar níveis de descentralização não planejados ou desejados, mas apenas circunstanciais.

**Quadro 1- Vantagens e desvantagens da centralização e descentralização**

	Vantagens	Desvantagens
CENTRALIZAÇÃO	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Produz uniformidade e facilita o controle</li> <li>-Os gerentes têm acesso rápido à informação e podem cuidar dos problemas à medida que ocorrem</li> <li>-Reduz a duplicação de esforços</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-A avaliação de desempenho sempre depende de critérios estabelecidos pela hierarquia superior.</li> <li>-A busca da uniformidade desfavorece a competição</li> <li>-Tende a inibir a iniciativa e desestimular a criatividade</li> </ul>
DESCENTRALIZAÇÃO	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Permite avaliar os gerentes com base em sua capacidade de tomar decisões e resolver problemas</li> <li>-Rapidez na tomada de decisão e conhecimento específico que os gestores divisionais passam a ter de sua divisão e dos clientes</li> <li>-Tende a aumentar a satisfação dos gerentes com o sistema de controle e resultado</li> <li>-Produz um clima de competição positiva dentro da organização favorecendo a criatividade na busca por soluções de problemas</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-O controle uniformizado de problemas é difícil em um sistema descentralizado</li> <li>-Pode diminuir as vantagens da especialização devido à tendência à autossuficiência</li> <li>-Gera duplicidade na realização de algumas atividades e conflitos organizacionais</li> <li>-A decisão de um administrador pode afetar negativamente o resultado de todo o grupo</li> </ul>

Fonte: Adaptado de Maximiano (2000), Negri (2008) e Grunow (2006)

Um dos fatores que interferem no grau de centralização adotado é a estrutura organizacional da empresa. Estes dois itens precisam estar alinhados de tal forma que contribuam para que cada unidade da empresa tenha condições de executar ações que maximizem o resultado da organização.

## 2.1 Estrutura Organizacional

Para Détrie (2000) estrutura organizacional é o conjunto de funções e de relações que determinam formalmente as missões que cada unidade da organização deve realizar, e os modos de colaboração entre essas unidades. Ela deve ser coordenada de maneira que todas as unidades possam ter ações para atingir o objetivo comum (BOOSE, 2008).

Na visão de Oliveira (2006) a estrutura organizacional é o instrumento administrativo resultante da identificação, análise, coordenação e agrupamento das atividades e dos recursos das empresas, incluindo o estabelecimento dos níveis de alçada e dos processos decisórios, visando o alcance dos objetivos estabelecidos pelo planejamento das empresas.

Détrie (2000) considera que o *design* das estruturas está ligado à diversidade das atividades desenvolvidas por uma empresa ou organização, podendo existir vários tipos de estrutura. Neste trabalho, serão abordadas apenas as estruturas: funcional, divisional e matricial, por serem as mais características das empresas em geral.

### 2.1.1 Estrutura funcional

Uma empresa com estrutura funcional é decomposta horizontalmente em um fluxo integrado em unidades operacionais especializadas, homogêneas quanto ao saber-fazer aplicado e que constitui uma cadeia de valor (DÉTRIE, 2000). Este fluxo horizontal é orientado essencialmente pela preocupação em privilegiar a eficácia e as economias de escala que possam resultar da concentração das competências e dos meios. Para Boose (2008, p.51) “a principal característica dessa estrutura é a competência técnica, onde se destaca a

especialização das pessoas em suas funções e a acumulação de conhecimento em suas áreas de ocupação”.

Hrebiniak (2005) destaca que as estruturas centralizadas e funcionais focadas na eficiência e na economia de escala são ideais para mercados altamente competitivos, geralmente caracterizados por competição de preços e busca por baixo custo. Estas estruturas são caracterizadas pela padronização, volume e repetição que criam a eficiência da economia de escala. Na visão de Détrie (2000) o nível de excelência técnica atingido em uma estrutura funcional é superior a qualquer outra forma de estruturação, já que incentivam os indivíduos a se especializarem em suas atividades. Porém, a estrutura funcional restringe a perspectiva dos indivíduos e leva-os a perder de vista a sua contribuição para a organização como um todo. Neste tipo de estrutura, essencialmente centralizadora, só o ocupante do mais alto nível da hierarquia pode ter uma visão de conjunto.

Decorre disso, o consenso entre os autores de que há dificuldade de identificar responsáveis por perdas e lucros nas organizações funcionais.

### **2.1.2 Estrutura divisional**

Surgiu para sanar as deficiências existentes na estrutura funcional. Consiste na divisão da empresa em setores ou departamentos, com identificação das etapas produtivas de bens e serviços (ANTHONY; DEARDEN, 1980).

A evolução das empresas, as pressões da concorrência, o aparecimento de novas tecnologias e a criação de grandes conglomerados empresariais criam a necessidade de adoção de uma estrutura constituída de divisões autônomas, que permita diferenciar os fluxos de produção e de venda de cada atividade e melhorar o processo de tomada de decisão (DÉTRIE, 2000). Organizar por divisão é, portanto, reconhecer que a diferenciação das atividades da empresa é tal que a economia de escala dá lugar à especialidade. Os centros de resultados ou unidades são administrados como se fossem empresas independentes, possibilitando a identificação de resultados (lucros ou prejuízos) em cada centro ou unidade da empresa, podendo-se desta forma, apurar as responsabilidades.

Entre as formas mais comuns de divisionalisar a empresa, Ducati (1999) cita a organização em linhas de produto (agrupa as divisões em conformidade com a linha de produto base), a divisão geográfica (agrupa as divisões por área ou região) e a divisionalização por responsabilidade divisional (organiza as divisões em centros de responsabilidade - centros de lucro, centros de custos ou centros de investimento).

Para Hrebiniak (2005), quando o foco é no cliente, linha de produto ou posição geográfica, a estrutura organizacional reflete uma forma divisional ou uma forma similar de estrutura descentralizada.

O Quadro 2 apresenta uma comparação entre os principais custos e benefícios das estruturas funcionais e divisionais:

**Quadro 2 - Custos e benefícios da Estrutura funcional e divisional**

Estrutura Funcional	Estrutura divisional
<b>Benefícios</b>	
Expertise do conhecimento/massa crítica	Foco nos clientes, produtos, mercados
Economia de escala/escopo/eficiência	Eficácia
Evita duplicação de recursos	Poucos problemas de coordenação
Benefícios à carreira	Resposta rápida à mudança do ambiente
<b>Custos</b>	
Custos de coordenação	Duplicação de recursos escassos
Miopia Funcional	Perda de potencial econômico e eficiência
Perda da "visão do todo"	
Burocracia	

Fonte: Hrebiniak, 2005, p. 112

Percebe-se que tanto as estruturas funcionais como as divisionais possuem seus custos e benefícios. No intuito de buscar os benefícios gerados pelos dois tipos de estrutura, surgiu a estrutura matricial.

### 2.1.3 Estrutura matricial

Enfim, uma empresa pode atender tanto os conceitos de especialização funcional quanto os de estrutura descentralizada, adotando uma estrutura matricial. Para Boose (2008) nesta estrutura há uma interligação entre funcional e divisional, combinando a competência técnica com a ação voltada para os resultados da organização por centros ou unidades. No entanto, Mintzberg (2003) ressalta que a estrutura matricial sacrifica a unidade de comando, sendo destinada às organizações que estão preparadas para resolver conflitos por meio de negociação informal entre as partes, ao invés de recorrer à autoridade formal.

Para Détrie (2000), a estrutura matricial requer cuidados específicos em relação aos efeitos da dualidade hierárquica, pois havendo dois superiores, haveria também incoerência e a possibilidade de negação de autoridade.

Percebe-se a partir do exposto, que os três tipos de estrutura apresentados possuem seus prós e contras devendo a organização coordená-la de tal forma que todas as unidades de negócio possam atingir o objetivo comum (BOOSE, 2008). Fica evidente, que a tomada de decisão é um dos pontos mais influenciados pelo tipo de estrutura utilizada.

### 2.2 Tomada de Decisão

O ato de tomar decisões faz parte de qualquer atividade humana, desde a mais simples e rotineira atividade individual, até o mais complexo projeto empreendido por uma grande organização. Para cada situação existem diferentes problemas envolvidos e diferentes graus de dificuldade para fazer as escolhas (MIGLIOLI, 2006).

Tomar decisões exige que os gestores comparem duas ou mais alternativas, optando por uma delas. Quanto maior for o número de alternativas, mais complexa se torna a escolha, pois, é preciso selecionar aquela que conduza a empresa ao melhor resultado (DACORSO, 2000).

Grunow (2006) destaca que os tomadores de decisão precisam levar em consideração as conseqüências geradas em um ambiente que muda o tempo todo e sobre o qual ele nem sempre possui controle total. Neste ambiente, torna-se relevante tomar decisões baseadas em dados confiáveis que serão transformados nas variáveis do problema a ser solucionado, e posteriormente, indicarão as alternativas de solução do problema (OSTANEL, 2005). Quanto mais informações precisas e confiáveis o decisor tiver acesso, melhor poderá delinear o problema, suas alternativas e encontrar a melhor solução.

Rodniski, C. M.; Diehl, C. A.

Neste sentido, Grunow (2006, p.32) destaca que o processo decisório está intimamente ligado com as informações geradas pela controladoria que desempenha, entre outras atividades, o papel de gerar as informações que auxiliem os gestores na tomada de decisão. Para ele, “o mundo dos negócios, cada vez mais competitivo, necessita de informações precisas em tempo real, que a contabilidade pode fornecer, objetivando munir os gestores para que tomem decisões corretas”.

Desta forma, para manterem-se competitivas neste novo ambiente, as organizações necessitam de gestores preparados para tomar decisões e devidamente amparados por um sistema de informação contábil que demonstre o melhor caminho a ser seguido. Assim, surge a controladoria como órgão gerador e comunicador destas informações, e cujo papel é munir o gestor com as informações necessárias para a melhor tomada de decisão.

### 2.3 Controladoria

A controladoria surgiu no início do século XX para suprir a necessidade de geração de informações das grandes empresas norte americanas. Com o crescimento vertical, diversificado e a internacionalização destas empresas, fez-se necessário um controle central de todos os negócios, relacionando as subsidiárias com a matriz (COSTA, 2010).

Para Frezati *et al* (2009, p. 26), “a controladoria é o órgão da empresa cuja missão consiste em zelar pela eficácia do seu processo de gestão, tanto para finalidades internas como externas, isto é, cuidar para que os usuários disponham de todas as informações necessárias para que possam atingir plenamente os seus objetivos.” Dentre as diversas atividades da controladoria citadas pelo autor, pode-se ressaltar ainda a propagação do conhecimento, adequação e implantação de sistemas de informações, por meio da contabilidade gerencial e financeira.

Já Mosimann, Alves e Fisch (1993, p.96) conceituam a controladoria como o “conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para a eficácia”.

Dentre as atribuições e responsabilidades da controladoria, Frezati *et al* (2009) destaca o binômio mensurar e informar, da seguinte forma:

- Mensurar - pressupõe a identificação, interpretação e valoração dos eventos econômicos. Ademais, também está sob esse enfoque a mensuração de aspectos físicos e operacionais.
- Informar - de forma clara e objetiva, gerar informações úteis para divulgação interna e externa.

Além disso, os autores afirmam que a controladoria deve auxiliar os *stakeholders* a interpretar os acontecimentos do passado, bem como os possíveis impactos futuros das decisões tomadas.

Anthony e Govindarajan (2008) destacam a participação da Controladoria no planejamento estratégico, aplicando técnicas quantitativas para previsão de resultados, compilando as informações e verificando a consistência dos planos elaborados pelas diversas áreas. Já Domingos (2009) destaca a responsabilidade da controladoria na elaboração de um sistema de informação consistente, constantemente alimentado com dados verificados e atuais que permita a elaboração do processo de planejamento operacional. Depois de elaborado este planejamento, é papel da controladoria gerir o processo de orçamento empresarial que irá desenvolver este plano e realizar o devido acompanhamento dos resultados.

Desta forma, resume-se o papel da controladoria a essas duas atividades abrangentes: criação de um sistema de informações para tomada de decisão e acompanhamento do orçamento empresarial.

### 2.3.1 Sistema de Informação

O sistema de informação pode ser entendido como um conjunto integrado de informações, cujo propósito é apoiar as funções de gerenciamento de uma empresa propiciando análise de situações e tomada de decisões (DAVIS e OLSON, 1985). O sistema deve prover a geração de informações relevantes, confiáveis e que estejam disponíveis no momento oportuno. Para Stair (1998) um sistema de informações reúne uma série de elementos ou componentes inter-relacionados que coletam, transformam os dados e possibilitam a distribuição das informações, que são o seu produto, fornecendo um mecanismo de *feedback*.

Uma das tarefas da controladoria é prover informações para tomada de decisão e neste ponto os sistemas de informação são fundamentais. Silva (2008) afirma que ao longo dos últimos anos, a velocidade das mudanças passou a exigir respostas rápidas da Contabilidade para atender às necessidades de informação de seus usuários e maior atuação do *controller* no campo gerencial. Da mesma forma, gerou novas necessidades na forma de mensurar e apresentar as informações, isso em função das necessidades diferentes de cada usuário da informação. O Quadro 3 apresenta alguns usuários e seus possíveis interesses informacionais:

**Quadro 3 - Interesses dos usuários de informação contábil**

Usuário	Interesses
Investidores	Retorno do capital investido, avaliação da expectativa de ganhos futuros, geração de valor
Credores	Avaliação da capacidade de pagamento de dívida e do potencial para realização de novos negócios
Entidades governamentais	Arrecadação tributária, geração de empregos, co-responsabilidade para o desenvolvimento local.
Empregados	Emprego, salários e benefícios (assistência médica, participação nos lucros, etc) avaliação de desempenho, ascensão funcional
Gestores e a alta administração	Suporte às decisões; resultados; uso adequado dos recursos, expectativa de ganhos futuros para a empresa visando a continuidade
Comunidade	Programas sociais; investimentos ambientais; investimento na qualidade dos produtos e serviços; geração de empregos

Fonte: Adaptado de Silva (2008)

Para o autor, o atendimento das necessidades de informações apresentada no Quadro 3, não pode ser atendida exclusivamente pelo banco de dados que processa informações societárias, e requer que se avance no campo de atuação da contabilidade gerencial, o que demanda a combinação de dados de diferentes fontes.

Horngrén, Sunden e Stratton (2006) esclarecem que os relatórios gerados pela contabilidade societária costumam ser sintéticos e orientados para acompanhar o desempenho histórico dos períodos, enquanto os relatórios da contabilidade gerencial podem ser personalizados e orientados para o futuro.

Para Silva (2008) o atendimento às demandas mencionadas no Quadro 3 só se tornou viável a partir da informatização da contabilidade com a possibilidade de integração das diversas áreas e sistemas das empresas, por meio dos sistemas *Enterprise Resource Planning* (ERP). A integração possibilitou a geração de informações quantitativas e qualitativas formatadas de acordo com a necessidade do usuário, reduziu o prazo de apuração das informações e criou oportunidades de desenvolvimento da contabilidade gerencial.

Para O'Brien (2004) o sistema de informações pode ser classificado em dois grupos inter-relacionados: sistema de apoio às operações e sistema de apoio gerencial. O primeiro processa dados gerados pelas operações realizadas na organização (processamento de



transações e processos industriais). O segundo fornece informações necessárias para a eficaz tomada de decisão, classificando-se em:

- a) Sistema de informação gerencial (SIG) – é baseado em relatórios padronizados para os gerentes, sendo desenvolvidos com base no conhecimento específico do negócio. Para Batista (2004) os sistemas de informação gerencial usam ferramentas que permitem uma visão analítica dos dados e processos, gerando uma visão agregada, integrada e gráfica dos principais indicadores de desempenho da empresa.
- b) Sistema de apoio à decisão (SAD) – estritamente ligado ao apoio interativo à decisão. O foco deste sistema está na eficácia da tomada de decisões, considerando os problemas organizacionais (STAIR, 1998). É, geralmente, construído e disponibilizado para o nível intermediário de gerência (FURLAN; IVO; AMARAL, 1994).
- c) Sistema de informações executivas (SIE) – apresenta informações elaboradas especificamente para executivos. Para Furlan, Ivo e Amaral (1994) são sistemas destinados a satisfazer necessidades de informação dos executivos, visando integrar num único sistema de informação todas as informações necessárias para que o executivo possa verificá-las de forma numérica, textual, gráfica ou por imagens. Para isso, a metodologia de um SIE deve focalizar o planejamento estratégico da empresa e o processo decisório dos executivos, conduzindo à determinação das necessidades de informação que permitam monitorar o desempenho do todo.

Um sistema de informação consistente e com informações confiáveis é fundamental para a elaboração de um planejamento operacional da empresa que vai culminar no orçamento empresarial.

### 2.3.2 Orçamento

O orçamento é considerado por Horngren, Foster e Datar (2000) como uma das ferramentas mais utilizadas pelas empresas no processo de planejamento e controle. Os sistemas de orçamento possibilitam à empresa uma visão futura de suas operações e de seus negócios como um todo, colocando o administrador em uma melhor posição para tomar decisões e aproveitar as oportunidades.

Para Boose (2008) o orçamento é um relatório que compreende dados de caráter financeiro ou quantitativo. Ele se destaca por ser uma ferramenta de controle de grande valia na condução das atividades da administração. Domingos (2009) destaca que seus dois objetivos centrais são: o planejamento e o controle. Sendo aprovado pela alta administração, o orçamento serve de base para o planejamento de ações e necessidades futuras. Já o controle se dá em função de que são estabelecidos parâmetros de comparação entre o planejado e o efetivamente realizado, o que possibilita ações corretivas por parte da empresa.

Nesta mesma visão, Welsch (2007) afirma que o orçamento é tido como um dispositivo de controle de gestão, com utilidades diversificadas; um plano administrativo que compreende todas as etapas dos processos para um período futuro definido; é a formalização das políticas, planos, objetivos e metas estabelecidas pela alta gestão para a empresa como um todo e suas subdivisões. Martins, Santos e Dias Filho (2004) destacam que o orçamento colabora com a diminuição dos riscos ligados a obtenção do resultado, uma vez que, por meio do orçamento, é possível controlar se as ações em busca do resultado esperado para o período estão sendo executadas, efetuar a correção de erros de planejamento e reagir adequadamente às mudanças mercadológicas. Em função disso, verifica-se a sua contribuição para a redução de riscos organizacionais seja como ferramenta de controle de gestão, mecanismo de planejamento, bem como padrão de desempenho (DOMINGOS, 2009).

Boose (2008) explica que os orçamentos podem ser definidos a longo prazo, ou a curto prazo, sendo que cada um deles possui um fim específico:

O Papel da Controladoria em Relação ao Grau de Centralização das Organizações

- Orçamento de longo prazo (estratégico): refere-se a uma projeção de tempo maior com características técnicas de elaboração mais simplificadas. Neste, o grau de detalhamento dos planos é menor e a preocupação com a exatidão também é reduzida.
- Orçamento de curto prazo (operacional): compõe-se da previsão de estrutura econômica e de atividades para o exercício financeiro seguinte.

Kaplan e Norton (2000) afirmam que enquanto o orçamento operacional concentra-se nas melhorias incrementais no curto prazo, o orçamento estratégico identifica as necessidades evidenciadas pelas novas opções estratégicas, como desenvolvimento de novos produtos e mercados.

Para Gomes e Salas (2001) vinculando o orçamento anual com a estratégia de longo prazo, assegura-se que os diferentes centros de responsabilidade atuem separadamente para alcançar, não só seus objetivos particulares, mas também os objetivos da organização.

Por fim, Domingos (2009) corrobora com a idéia dos autores supracitados de que o orçamento empresarial se constitui importante ferramenta de planejamento e controle. No primeiro estágio, serve como ferramenta de planejamento auxiliando na definição dos planos estratégicos e operacionais. Em um segundo momento, atua como ferramenta de controle acompanhando a realização dos objetivos planejados, sinalizando possíveis distorções e as devidas necessidades de correção.

### **3. Análise e Discussão**

Para Gomes e Salas (2001) as organizações devem buscar uma estrutura organizacional que facilite a realização das atividades do seu cotidiano e proporcione os melhores resultados levando em consideração um grau de centralização ideal.

Da mesma forma, a controladoria precisa realizar um papel diferente em função desse grau de centralização. Isso por que sua função é contribuir para a formação do resultado proporcionando informações adequadas aos gestores (sistema de informação) e contribuindo no processo de planejamento e controle (principalmente por meio do orçamento). Se a organização possui características diferentes, as necessidades são diferentes e precisam ser atendidas pela controladoria.

Assim, as duas principais ferramentas da controladoria tendem a desempenhar diferentes atividades se o poder de decisão estiver mais centralizado na direção (maior grau de centralização) ou se ele for distribuído ao longo da estrutura organizacional da empresa (menor grau de centralização), conforme detalhado nos próximos tópicos.

#### **3.1 O Papel da Controladoria em Organizações com Maior Grau de Centralização**

Conforme discutido nos tópicos anteriores, a maior centralização das decisões é característica de organizações que adotam estruturas organizacionais funcionais. Nelas, há um administrador principal que comanda o conjunto todo e, logo abaixo, cada integrante do primeiro escalão hierárquico é responsável por uma função específica: produção, vendas, finanças e assim por diante. É característico deste tipo de estrutura a decomposição horizontal da empresa em um fluxo integrado em unidades operacionais especializadas, que buscam a eficiência por meio de economias de escala. Geralmente são estruturadas em departamentos (centros de custos) que possuem um responsável.

Em organizações com estas características, os sistemas de informação coordenados pela controladoria são orientados ao resultado global da organização e há pouca orientação para o controle de responsabilidades. Isso porque o poder de decisão está concentrado no topo da pirâmide, geralmente na função do diretor geral que controla o desempenho global da organização, e que precisa informações neste formato para acompanhar o resultado geral. O

acompanhamento do resultado dos demais setores (setores que estão localizados abaixo no organograma) é feito utilizando indicadores não financeiros focados em medir a eficiência do processo. Os gestores de cada departamento possuem visão limitada ao seu departamento e estão focados na operacionalização de suas atividades (produção, vendas, engenharia, marketing, etc) sem enxergar o resultado global. Sua preocupação é melhorar o desempenho do seu setor por meio do atendimento as definições realizadas pela gestão centralizada.

O orçamento desenvolvido pela controladoria nessas organizações tende a ser baseado em departamentos já que é a estrutura predominante. Domingos (2009) destaca que as principais funções do orçamento seriam o planejamento e o controle. Quanto ao planejamento em organizações com maior grau de centralização o orçamento estabelece a alocação de recursos, indicando onde serão investidos os recursos da organização de acordo com as definições do planejamento estratégico. Em relação ao controle, seu papel é realizar um controle dos gastos orçados *versus* realizados para cada um dos departamentos. Quanto ao papel dos gestores na elaboração do orçamento, este tende a estar limitado às informações do seu setor (departamento de produção - informações de produção e de consumo de recursos, departamento de vendas - informações de vendas, etc). Os orçamentos de resultado são consolidados por um departamento de controladoria que repassa as informações aos gestores do topo da hierarquia. Estes farão as devidas análises e tomarão as providências necessárias. Quanto aos orçamentos e decisões de investimentos, eles tendem a ser definidos pela alta administração onde está concentrado o poder de decisão.

### **3.2 O papel da Controladoria em Organizações com Menor Grau de Centralização**

Já as organizações com menor grau de centralização tendem a possuir estruturas divisionais, onde a empresa é organizada em divisões autônomas que permitem diferenciar os fluxos de produção e de venda de cada atividade. Nestas organizações, os centros de resultado ou unidades de negócio são administrados como se fossem empresas independentes possuindo gestores responsáveis pela tomada de decisão e pelo resultado gerado na sua divisão.

Nessas empresas, a controladoria precisa dar o devido respaldo informacional para os tomadores de decisão. Em organização com estruturas divisionais, o sistema de informação tende a ser estruturado para geração de resultado por centro de resultado ou unidade de negócio, orientando a tomada de decisão e o controle dos responsáveis. Os indicadores de desempenho, geralmente são quantitativos, orientados a resultados, baseados em informações financeiras e não financeiras. Em função da responsabilidade pela tomada de decisão é importante para o gestor possuir as devidas informações dos resultados gerados pelas suas divisões, para que possa dar a devida resposta. É papel do sistema de informação desenvolvido pela controladoria fornecer estes relatórios que devem estar disponíveis de forma fácil e acessível no momento certo à pessoa certa.

O papel desempenhado pelo orçamento também tende a ser alterado, assim como a forma de ser elaborado. No planejamento, ele é responsável por mostrar a origem dos resultados, quais unidades de negócio estão contribuindo mais e quais menos, e o destino dos investimentos. Geralmente, cada uma dessas unidades é responsável pelo seu orçamento de receitas, de custos, e, em alguns casos, de investimento, o que pode gerar retrabalho já que é necessária também, uma equipe para consolidar estas informações. Por outro lado, o papel da direção da organização fica facilitado, já que recebe as informações consolidadas tendo como responsabilidade a avaliação e os devidos direcionamentos estratégicos. Quanto ao papel de controle desempenhado pelo orçamento, geralmente é mais sofisticado, com mecanismos formais e indicadores financeiros (resultado do centro – receita menos os custos e despesas ). O orçamento deve fazer um acompanhamento do resultado orçado *versus* o resultado que está sendo realizado em cada uma das unidades de negócio, sinalizando ocorrências de desvios de rota (planejamento).

A Figura 1 faz um resumo do papel da controladoria em organizações com maior ou menor grau de centralização.

<b><u>PAPEL DA CONTROLADORIA</u></b>		
CENTRALIZAÇÃO		
← (+)		(-) →
Orientado ao resultado global	Sistema de informação	Orientado ao resultado da divisão
Pouco orientado ao controle de responsabilidades		Relatórios de desempenho do gestor e da divisão
Voltado ao controle de gastos		Voltado ao controle de resultados (receitas e custos)
Baixa demanda por informações da controladoria		Alta demanda por informações da controladoria,
Indicadores não financeiros, qualitativos nem sempre orientados a resultados		Indicadores quantitativos, orientados a resultados econômico-financeiros
Indicar a distribuição dos recursos	Orçamento	Indicar a origem dos resultados (receitas e custos)
Controlar os gastos de cada departamento		Controlar o lucro indicado por cada divisão ou unidade de negócio
Gestores limitados ao orçamento do seu departamento (Ex: Departamento de produção – orçamento de custo)		Gestores devem realizar orçamento geral da sua divisão (receitas, custos e investimentos)

**Figura 1 - Papel da controladoria em relação ao grau de centralização**

Fonte: Desenvolvido pelo autor

#### 4. Considerações Finais

O objetivo deste trabalho foi discutir o papel da controladoria em relação ao grau de centralização das organizações. Para atender a este objetivo, o trabalho iniciou abordando os conceitos de centralização, descentralização, estruturas organizacionais e tomada de decisão (em função da relação destes itens), e na sequência, abordou a controladoria e o papel que ela desempenha na organização, destacando-se a criação de sistemas de informação e o desenvolvimento do orçamento empresarial.

Na revisão bibliográfica verificou-se que a centralização e descentralização possuem suas vantagens e desvantagens e que a empresa precisa definir o grau de centralização que permita o melhor resultado dentro das condições ambientais em que está envolvida. Decisões centralizadas no topo da hierarquia são características de organizações funcionais, que possuem uma preocupação maior na eficiência do processo e buscam resultado pela economia de escala. Decisões descentralizadas são características de estruturas divisionais onde o tomador de decisão precisa estar próximo ao fato ocorrido, podendo tomar decisões mais efetivas. A controladoria precisa atender aos dois modelos sendo que o sistema de informação e o orçamento tendem a sofrer influência do grau de centralização existente na empresa.

Em empresas mais centralizadas o sistema de informação tende a ser orientado para o resultado global da organização, pouco orientado ao controle de responsabilidades e voltado ao controle de gastos. Os indicadores predominantes são não financeiros, qualitativos e nem sempre orientados para o resultado. Nota-se uma demanda menor por informações contábeis.

Já o orçamento, tende a limitar-se a indicação e a distribuição dos recursos e controlar os gastos de cada departamento.

Em organizações com menor grau de centralização o sistema de informação tende a ser orientado para o resultado das divisões, com relatórios de desempenho de cada gestor e da divisão, voltado ao controle de resultado (receitas, custos e investimentos) com indicadores quantitativos e voltados ao resultado econômico financeiro da empresa. Há uma tendência de maior demanda por informações da controladoria, sendo fundamental a preocupação com a disponibilidade de informações ao gestor. Quanto ao orçamento, este tende a indicar o destino dos recursos e a origem dos resultados. Cada gestor deve fazer o orçamento do resultado de sua divisão, contemplando custos, receitas e investimentos.

O tema centralização e descentralização é muito estudado principalmente na área de administração e ciências contábeis. Já a controladoria é um tema bastante discutido dentro da área de ciências contábeis. Apesar disso, nota-se que um cruzamento entre esses dois assuntos é pouco abordado pela literatura, necessitando de maiores estudos. Neste sentido, acredita-se que o desenvolvimento de um estudo de caso múltiplo composto por organizações com maior e menor grau de centralização buscando identificar o papel da controladoria nessas empresas, possa contribuir com o crescimento do conhecimento nesta área. O mesmo poderia confirmar ou descartar muitas das hipóteses levantadas neste trabalho.

## Referências

ANTHONY, Robert N.; DEARDEN, John. **Management control systems**. 4. ed. Homewood: Irwin, 1980. p. 32.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay; **Sistemas de controle gerencial** 12 ed., São Paulo 2008

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial**. 2 ed São Paulo, Atlas 2008

BATISTA, Emerson de O. **Sistemas de informação: O uso consciente da tecnologia para o gerenciamento**. 1ª ed., São Paulo: Saraiva, 2004.

BEUREN, Ilse Maria; GRUNOW, Aloisio; HEIN, Nelson. Métodos de preço de transferência interna utilizados nas maiores indústria do Brasil. **In: 8º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. São Paulo, Julho, 2008.

BOOSE, Elisangela Santos da Silva. **Um estudo comparativo entre empresas baseado na tipologia do controle organizacional**. Dissertação (Mestrado em ciências Contábeis) Universidade do Vale do Rio dos Sinos - Unisinos, São Leopoldo, 2008.

BORIN, Geraldo Aparecido. **A informatização e seus efeitos sobre a descentralização das decisões gerenciais na indústria**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - FEA/USP, São Paulo, 1989

CATELLI, Armando (coord). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. São Paulo: Atlas, 2001.

COSTA, Flaviano. **A produção do saber nos campos de controladoria e contabilidade gerencial: uma análise da produção científica inspirada na arqueologia foucautiana.** Dissertação (Mestrado em Contabilidade) Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2010.

CRUZ, Bleise Rafael. **A prática da controladoria nos maiores bancos que operam no Brasil à luz de uma estrutura conceitual básica de controladoria** Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP, São Paulo, 2009.

DACORSO, Antonio Luiz Rocha. **Tomada de decisão e risco: a administração da inovação em pequenas indústrias químicas.** Dissertação (mestrado) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo – FEA/USP, São Paulo, 2000.

DAVIS, Gordon B.; OLSON, Margrethe H. **Management information Systems: conceptual foundations, structure, and development.** USA: McGraw-Hill Book Co, 1985.

DÉTRIE, Jean Pierre. **Strategor: política global de empresa, estratégia, estrutura, decisão, identidade.** Tradução de Freitas e Silva. 3 ed. Lisboa: Dom Quixote, 2000

DOMINGOS, Laura Elaine Cabral. **Uma investigação da prática empresarial relacionada ao processo orçamentário.** Dissertação (Mestrado em ciências contábeis) Universidade do Vale do Rio dos Sinos - Unisinos, São Leopoldo, 2009.

DUCATI, Erves. **Proposta de uma metodologia de mensuração de custos e determinação dos preços de transferência para avaliação de desempenho das áreas de responsabilidade em uma empresa agroindustrial.** Dissertação (Mestrado em Administração) Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1999.

FURLAN, José Davi; IVO, Ivonildo da Motta; AMARAL, Francisco Piedade. **Sistemas de informação executiva = EIS - executive information systems:** como integrar os executivos ao sistema informacional das empresas, fornecendo informações úteis e objetivas para suas necessidades estratégicas e operacionais. São Paulo: Makron Books, 1994

GOMES, Josir Simeone. SALAS, Joan M. Amat. **Controle de gestão: Uma abordagem contextual e organizacional.** 3 edição, São Paulo: Atlas, 2001

GRUNOW, Aloísio. **Valorização das transferências internas de produto nas maiores indústrias do Brasil.** Dissertação (Mestrado em ciências Contábeis) Universidade Regional de Blumenau - FURB, Blumenau, 2006

HORNGREN, T. Charles, FOSTER, George, DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos.** 9 ed., LTC, Rio de Janeiro, 2000.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEN, Gary L.; STRATTON, William O. **Contabilidade gerencial.** 12 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

HREBINIAK, Lawrence G. **Making Strategy Work.** New Jersey: Wharton School Publishing, 2005

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Organização orientada para a estratégia: como as empresas que adotaram o Balanced Scorecard prosperam no novo ambiente de negócios.** 8 ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000

MARTINS, Nilton C.; SANTOS, Lílian R. dos; DIAS FILHO, José M. Governança empresarial, riscos e controles internos: a emergência de um novo modelo de controladoria. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, n. 34, p. 7-22, janeiro/abril 2004

MAXIMIANO, Atonio César Amaru. **Introdução à administração** 5ed. São Paulo, Atlas, 2000

MIGLIOLI, Afrânio Maia **Tomada de decisão na pequena empresa: estudo multi caso sobre a utilização de ferramentas informatizadas de apoio à decisão.** Dissertação (Mestrado em engenharia de produção) Escola de Engenharia de São Carlos – Universidade de São Paulo, São Carlos, 2006.

MINTZBERG, Henry. **Criando organizações eficazes: estrutura em cinco configurações.** 2 ed. São Paulo, Atlas, 2003

MOSIMANN, Clara Pelegrinello; ALVES, Osmar de C.; FISCH Sílvio. **Controladoria seu papel na administração de empresas.** Florianópolis: Ed. Da UFSC; Fundação Esag, 1993.

MUNARO, Mirna. **Gestão econômica em instituições de ensino superior: mensuração dos resultados por unidade de negócio.** Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade do Vale do Rio dos Sinos - Unisinos, São Leopoldo, 2007.

NEGRI, Juliana Andressa **Uma abordagem do preço de transferência em cooperativa agroindustrial do norte do Paraná.** Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008

O'BRIEN, James. **Sistemas de informação e as decisões gerenciais na era da internet.** São Paulo: Saraiva, 2004.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. **Estrutura organizacional: uma abordagem para resultados e competitividade.** São Paulo: Atlas, 2006

OSTANEL, Luis Henrique. **Uma proposta de utilização da internet como suporte informacional à gestão da pequena empresa.** Dissertação (mestrado). Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo, São Carlos, 2005

PERROTTI, Edoardo. **P&D&E em empresas internacionais do setor de bens de capital sob encomenda: o dilema da (des)centralização.** Tese (Doutorado em administração) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de São Paulo-FEA/USP, São Paulo, 2008

POLO, Edison F. **Descentralização de estrutura: uma contribuição às destilarias de álcool.** Tese (Doutorado em administração) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FEA/USP, São Paulo, 1987

ROCHA, Luis César Johnson. **A controladoria como instrumento de gestão na fundação dos economiários federais (FUNCEF)**. Dissertação (Mestrado em economia com ênfase em controladoria) Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2003

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 21. ed., São Paulo: Cortez, 2000.

SILVA, Cristiane Dias. **O papel da área de controladoria nas empresas que adotam boas práticas de governança corporativa**. Dissertação (Mestrado em ciências contábeis) Universidade do Vale do Rio dos Sinos - Unisinos, São Leopoldo, 2008.

SOUZA, Marcos A.; OTT, Ernani. Controle gerencial em organizações particulares de ensino superior: Reflexões sobre o enfoque da gestão descentralizada e da controladoria. **In: VIII CONGRESSO INTERNACIONAL DE COSTOS** — Instituto Internacional de Costos. Anais. Punta Del Este, nov. 2003.

STAIR, Ralph M. **Princípios de sistemas de informação: uma abordagem gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 1998

VASCONCELLOS, Eduardo. Centralização x descentralização: uma aplicação para laboratórios de instituições de pesquisa e desenvolvimento. **Revista de Administração – FEA/USP**, São Paulo, P.101-121, abr/jun. 1979.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade gerencial** 2 Ed. Thomson, São Paulo, 2008

WELSCH, Glenn A. **Orçamento empresarial**. 4. Ed São Paulo: Atlas S.A, 2007