

O ENVOLVIMENTO DO CONTROLLER NO PROCESSO DE GESTÃO: UM ESTUDO EM EMPRESAS BRASILEIRAS**CONTROLLER'S INVOLVEMENT IN THE MANAGEMENT PROCESS: A STUDY ON BRAZILIAN COMPANIES**

Alzenir José de Vargas* E-mail: ajvargas@al.furb.br

Ilse Maria Beuren* E-mail: ilse@furb.br

*Universidade Regional de Blumenau - FURB

Resumo: No escopo das atribuições da controladoria enquanto órgão administrativo consta como ela sendo a responsável por instrumentos e subsídios relevantes ao processo de tomada de decisões nas organizações. Assim, neste estudo objetiva-se identificar a participação e envolvimento do *controller* no processo de tomada de decisões, bem como a sua percepção das mudanças ambientais que ocorrem no mundo dos negócios. Pesquisa descritiva com abordagem quantitativa foi realizada por meio de uma *survey*. A população da pesquisa compreende as 118 empresas brasileiras de capital aberto listadas no segmento do Novo Mercado da Bovespa, e a amostra por acessibilidade corresponde às 21 empresas que responderam o instrumento de pesquisa. Os dados foram coletados por meio de um questionário eletrônico, adaptado de Zoni e Kenneth (2007), aplicado aos *controllers* ou pessoa com função equivalente nas empresas, e as respostas analisadas por intermédio de estatística descritiva. Os resultados apontam que existe envolvimento mais significativo dos *controllers* nas ações operacionais do que nas estratégicas das organizações. No entanto, os mesmos possuem uma percepção clara quanto à velocidade que as mudanças ocorrem no ambiente empresarial. Quanto à formalização do planejamento estratégico e o processo orçamentário, a maior intensidade de uso está relacionada à projeção orçamentária.

Palavras-chave: Envolvimento. *Controller*. Processo de gestão.

Abstract: In the scope of the controlling attributions as an administrative body, it is taken as being responsible for the relevant tools and means to the process of decision making in the companies. Thus, the goal of this study is to identify the controller's participation and involvement in the decision making process, as well as their perception of environmental changes in the business world. A descriptive research with quantitative approach was carried out through a survey, the research population comprehends the 118 Brazilian open capital companies listed on the *Novo Mercado* segment of BOVESPA, and the accessibility sample corresponds to the 21 companies that responded the survey. The data were collected through an electronic questionnaire, adapted from Zoni and Kenneth (2007), applied to the controllers or person with equivalent role in companies, and the responses were analyzed by using descriptive statistics. The results show that there is more significant involvement of controllers in operational actions than in the strategic actions of the organizations. However, they have a clear understanding on how fast the changes occur in the business environment. Regarding the formalization of the strategic planning and the budgeting process, the greater intensity of use is related to the budget projection.

Keywords: Involvement. Controller. Management process.

1 INTRODUÇÃO

No processo de gestão, as organizações necessitam cada vez mais de

organização, planejamento e controle de suas atividades, funções estas que, na maioria das vezes, estão atribuídas ao departamento de controladoria ou à pessoa do *controller*. Em um estudo sobre a evolução da contabilidade, Martin (2002) destaca a controladoria como sendo necessária à flexibilização e expansão de atividades estratégicas das empresas, em decorrência do suporte na identificação e avaliação de variáveis que impactam no resultado das organizações.

Figueiredo (1995) aponta em um estudo teórico que o responsável pelo departamento de controladoria tem o papel de gerenciamento de um eficiente sistema de informações, zelando pela continuidade da empresa, viabilizando as sinergias existentes, visando à maximização dos resultados. A controladoria, como provedora e gerenciadora de informações, analisa os dados coletados e disponibiliza aos gestores bases consistentes para o suporte nas decisões a serem tomadas.

A controladoria, enquanto provedora de informações econômicas e financeiras, tem a finalidade de incrementar a eficiência e eficácia no processo gerencial e proteção dos interesses da organização (BEUREN, 2000). Muitas decisões tomadas nas organizações requerem um conhecimento econômico e financeiro amplo, mas principalmente as decisões imediatas devem ser embasadas em informações sólidas e consistentes dessa natureza, visando à maximização na geração de resultados.

Nos primeiros estudos empíricos sobre o papel do *controller*, nota-se que os mesmos não estavam muito envolvidos no processo de gestão das organizações, mas em estudos mais recentes há evidências de que a maioria destes profissionais está pelo menos um pouco envolvido nos processos de decisões (ZONI; KENNETH, 2007). Segundo Lunkes e Schnorrenberger (2009), o *controller* é um profissional habilitado a exercer diferentes atividades nas organizações e em estudos anteriores já era relatada sua participação na gestão.

Com base no exposto elaborou-se a seguinte questão problema: Qual a participação e envolvimento do *controller* no processo de tomada de decisões e a sua percepção das mudanças ambientais que ocorrem no mundo dos negócios? Assim, o objetivo do estudo é identificar a participação e envolvimento do *controller* no processo de tomada de decisões, bem como a sua percepção das mudanças ambientais que ocorrem no mundo dos negócios.

As habilidades e conhecimentos do *controller* possibilitam a sua atuação

diretamente no processo decisório das organizações, porém, busca-se saber se efetivamente este tem participado do processo. Portanto, o estudo se justifica ao procurar contribuir para desvendar a realidade empírica sobre a atuação desse profissional em empresas. A relevância teórica da pesquisa também é perceptível na medida em que busca contribuir para confirmar ou não as funções descritas na literatura sobre o tema.

O estudo está organizado em três grandes partes, além da introdução e das considerações finais. Na primeira parte, é resgatada a fundamentação teórica para dar suporte à pesquisa, buscando na literatura conceitos e estudos relacionados ao tema que possibilitam a análise e entendimento dos dados coletados. Na segunda parte, descreve-se a metodologia da pesquisa aplicada no estudo, possibilitando a criação e a estruturação científica do trabalho. Na terceira parte do estudo, apresenta-se a análise dos dados coletados, que visa responder os objetivos propostos por esta pesquisa.

2 CONTROLADORIA

A controladoria não deve ser vista como um método focalizado no como fazer. Para uma correta compreensão do todo, de acordo com Almeida et al. (2001, p. 344), deve-se “cindi-la em dois vértices: o primeiro, como ramo do conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda a base conceitual; e o segundo, como órgão administrativo respondendo pela disseminação do conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações”.

Enquanto órgão administrativo, conforme Lunkes e Schnorrenberger (2009), a controladoria estabelece os seguintes pressupostos básicos de atuação: planejamento e controle; as relações das informações, que devem ser compreendidas em dimensão sistêmica; a relação humana que deve ser considerada; e a cobrança dos resultados deve estar atrelada aos instrumentos utilizados, considerados como sistemas vitais das organizações. Os autores explicam cada uma destas funções como segue:

- a) Planejamento - é a definição dos objetivos da organização norteadores de suas ações. Uma das funções da controladoria é a de harmonizar o conjunto de objetivos do planejamento de uma organização;

- b) Controle - para que os objetivos sejam alcançados é fundamental que as ações sejam acompanhadas pela controladoria, auxiliando os gestores na geração de informações a respeito do desempenho e comportamento das ações, sugerindo ainda medidas corretivas baseadas nos fatos ocorridos;
- c) Sistema de informações - responsável pelo registro, processamento, armazenamento e posterior disseminação das informações. A controladoria pode atuar na coordenação dos sistemas de gestão, no direcionamento dos objetivos determinados no planejamento, bem como em aspectos de inovação dos sistemas;
- d) Gestão de pessoas - contempla o conjunto de recursos humanos da organização, que juntamente com os demais sistemas operacionaliza as atividades empresariais visando à atingir os objetivos propostos. A controladoria pode atuar no controle operacional, bem como na gestão, motivação, incentivo e aperfeiçoamento de pessoal;
- e) Organizacional - destaca a forma de organizar e apresentar os componentes da organização, agrupando as atividades que operacionalizam as funções de planejamento, controle e sistemas de informações, cabendo, neste caso, à controladoria atuar nestes subsistemas, prevalecendo o interesse do sistema maior, ou seja, a organização como um todo.

De modo semelhante, já em décadas anteriores, Kanitz (1976) destacou seis funções da controladoria, afirmando que cabe à mesma a geração de informação, motivação, coordenação, avaliação, planejamento e acompanhamento. Percebe-se a sua abrangência na organização como um todo, possibilitando o suporte necessário para as tomadas de decisões operacionais e estratégicas.

A controladoria, segundo Mosimann e Fisch (2009, p. 89), assim como as demais áreas de responsabilidade da 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”. Também Nascimento et al. (2005) aduzem que a controladoria tem a função de coordenar os esforços dos gestores no sentido de garantir o cumprimento da missão da organização e assegurar sua continuidade, através da geração de informações

relevantes, fidedignas e tempestivas para as tomadas de decisões dos gestores.

Giongo e Nascimento (2005) destacam que “a controladoria atua no processo de gestão com o objetivo de proporcionar aos gestores os meios que os levam a atingir a eficácia organizacional, de modo que todas as decisões estejam voltadas à harmonia operacional, tomadas sempre à luz dos objetivos globais da organização”. Maas (2007) ressalta que a participação e envolvimento do *controller* nas últimas décadas nas organizações vem aumentando, desenvolvendo funções operacionais e estratégicas, sendo o responsável para medir e informar o desempenho financeiro. Com estas atribuições, evidencia o forte envolvimento do *controller* nas tomadas de decisões administrativas.

Nascimento e Reginato (2007, p. 2) salientam outras funções que a controladoria vem desenvolvendo: promover a eficácia das decisões, monitorando a execução dos objetivos estabelecidos, investigando e diagnosticando as razões para a ocorrência de eventuais desvios entre os resultados alcançados e os esperados, bem como indicando as correções de rumos, quando necessárias, e, principalmente, suavizando para os gestores as variáveis econômicas improváveis, por meio de informações históricas e presentes, para que possa sustentar com integridade o processo decisório.

Neste sentido, a criação de um sistema de informações diz respeito ao modelo de informação que será oferecido para as decisões dos gestores. Segundo Nascimento e Reginato (2007, p. 61), decidir “é o exercício das habilidades e competências do gestor, aplicadas à execução de suas atividades”. A qualidade e a tempestividade com que a informação é requerida para o processo decisório seja fornecida, impactarão nos resultados da decisão.

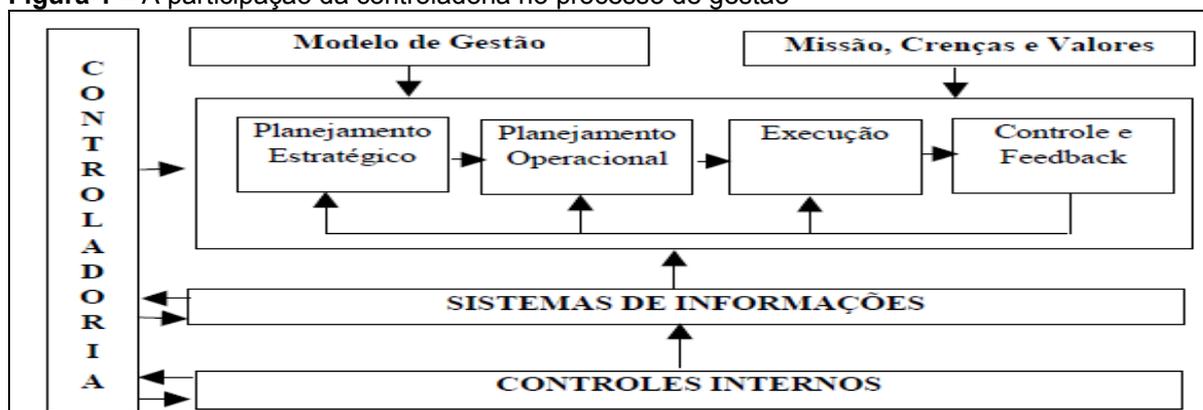
A informação, segundo Beuren (1998, p. 26), tem o propósito de “capacitar os gestores a alcançar os objetivos da organização com o uso eficiente de seus recursos” da mesma forma que a informação também é um recurso. A utilização de sistemas de informação facilita a gestão das organizações, porém deve-se observar que a geração por si só não é suficiente, devendo ser observada a forma como é realizada a comunicação entre seus usuários. O desenvolvimento de áreas específicas para o gerenciamento e encaminhamento destas informações pode estar alocado à controladoria, a fim da utilização das mesmas no processo decisório.

Segundo Nascimento e Reginatto (2007, p. 65), “a qualidade das decisões

tomadas pelos gestores depende da qualidade das informações disponibilizadas, as quais são imprescindíveis à realização das funções da área de controladoria e ao processo decisório”. Percebe-se que a geração e gerenciamento das informações para as tomadas de decisões, conforme já citado pelos autores, basicamente passa pela área de controladoria, podendo assim ser considerado a base informacional para o processo decisório.

Giongo e Nascimento (2005) destacam a participação da controladoria na estruturação do modelo de gestão da organização, baseado em sua missão, crenças e valores, destacando que no modelo de gestão é definido por uma série de diretrizes que deverão ser adotadas no decorrer do processo de gestão, conforme demonstrado na Figura 1.

Figura 1 – A participação da controladoria no processo de gestão



Fonte: Giongo e Nascimento (2005, p. 3).

Percebe-se a interação da controladoria com todas as áreas da empresa, atuando no planejamento, controle e execução das ações, tanto nas ações operacionais e estratégicas da organização. O estabelecimento e a manutenção de um processo de gestão integrado, com base nas premissas estabelecidas no modelo de gestão, de acordo com Giongo e Nascimento (2005, p. 3), “é uma das atribuições da controladoria. Portanto, sua função nesse processo consiste em levar a que todos os gestores da empresa trabalhem no sentido de obter uma sinergia, buscando alcançar o objetivo global da organização”.

Cabe à controladoria a transformação dos planos operacionais não quantificados em planos orçamentários, bem como seu acompanhamento posterior, identificando desvios e direcionando a cada área sugestões de medidas necessárias para corrigi-los (FLORIANI, 2001). O processo operacional da controladoria

acontece necessariamente com base no sistema de informações adotados pela organização, uma vez que o produto a ser gerado é a informação considerada como necessária para as tomadas de decisões.

Um sistema de informações pode ser conceituado como uma rede de informações, cujos fluxos, conforme Mosimann e Fisch (2009, p. 54), “alimentam o processo de tomadas de decisões, não apenas da empresa como um todo, mas também de cada área de responsabilidade. O conjunto de recursos humanos, físicos e tecnológicos que compõe e transforma os dados captados em informações”.

Neste sentido, Guerreiro (1992, p. 3) salienta que “o sistema de informações deve ser configurado de forma a atender eficientemente às necessidades informativas de seus usuários, incorporar conceitos, políticas e procedimentos que estimule o gestor a tomar as melhores decisões para a empresa”. Mosimann e Fisch (2009) consideram que o modelo de informação contempla, além da identificação e da classificação com o suporte do modelo de mensuração, a transmissão de sinais por meio de relatórios gerenciais, os quais deverão impactar no comportamento racional e eficiente dos gestores.

Oliveira et al. (2005, p. 56) afirmam que “um dos maiores desafios para os responsáveis pela gestão das empresas é a criação de um clima organizacional para antecipar tendências”. Neste sentido, é imprescindível o conhecimento prévio do papel estratégico da informação como ferramenta no desenvolvimento dos processos administrativos, considerando a controladoria como fundamental neste processo.

Giongo e Nascimento (2005) reafirmam que a controladoria atua na implementação e monitoramento dos sistemas de informações da empresa, auxiliando na criação de parâmetros e na geração de informações que visa à orientar os gestores nas tomadas de decisões, voltadas à otimização do resultado global da organização. Barreto (2008) destaca que além do aspecto do controle imputado ao conceito da controladoria, a mesma acompanhou o processo evolutivo da gestão das organizações, passando de um ambiente tradicional de gestão e produção para um controle total na dinâmica interna das organizações.

As organizações se caracterizam como um sistema aberto e dinâmico, onde um conjunto de elementos interdependentes interage entre si com uma finalidade comum e, conseqüentemente, se inter-relacionando com o ambiente (CATELLI et

al., 2001). O processo de interação e transformação dos recursos disponíveis, sejam materiais, humanos, tecnológicos ou financeiros, visam à produção de um novo bem ou serviço capaz de atender as necessidades do mercado consumidor.

A escassez dos recursos consumidos pelas atividades empresariais requer recursos econômicos, os quais devem ser utilizados de forma eficiente, da mesma forma que os produtos ou serviços gerados, por atenderem as necessidades do mercado também possuem valor econômico (CATELLI et al., 2001).

O processo de gestão ou processo decisório na gestão dos recursos econômicos compreende as fases do planejamento, execução e controle da organização, bem como de suas áreas e atividades. O modelo de gestão, bem como a formatação do processo decisório, decorre da cultura organizacional, formada pelas crenças e valores dos seus gestores que traduzem a missão da organização (PADOVEZE; BENEDICTO, 2005).

Diante dessas considerações, as organizações precisam ser visualizadas como um sistema integrado, onde a missão da controladoria, segundo Ribas, Maciel e Kelm (2008 p. 9), é de promover um alinhamento entre o sistema de informações contábeis e as necessidades do processo decisório, recorrendo às raízes da teoria contábil para fundamentá-la. O planejamento, implantação e manutenção dos sistemas de informações em que os *controllers* são responsáveis pela operacionalização devem estar suportados pelas teorias da decisão, mensuração e informação (NAKAGAWA, 1993).

A controladoria, em sua função básica de apoio às tomadas de decisões dos gestores, deve desenvolver e estruturar seus instrumentos de gestão em consonância com o modelo adotado pela entidade, cabendo à mesma o papel de mantenedora, educadora e disseminadora da cultura da empresa junto a seus gestores (PADOVEZE; BENEDICTO, 2005).

Estudos relacionados ao envolvimento do *controller* na gestão da empresa já vem sendo realizados em segmentos distintos. Floriani (2001) pesquisou empresas filiadas à FIESC, onde identificou que a controladoria ou o *controller* ajudam a administrar as empresas. Borinelli e Rocha (2006) identificaram as atividades da controladoria praticadas nas cem maiores empresas do Brasil. Zoni e Kenneth (2007) investigaram a existência da participação dos *controllers* em organizações industriais italianas. Destacam-se ainda nesta direção de pesquisas empíricas com

foco no papel do *controller* estudos de Figueiredo (1995), Moura e Beuren (2000), Martin (2002), Nascimento (2005), Giongo e Nascimento (2005).

Buscando contribuir com os estudos já apresentados, reafirma-se a relevância deste estudo, em que se buscou investigar a participação e envolvimento do *controller* nas ações operacionais e estratégicas das organizações. De certo modo intenta-se confirmar ou não os resultados das pesquisas, visto que a bibliografia pesquisada e os estudos apresentados evidenciam o papel da controladoria no desenvolvimento organizacional.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Os procedimentos metodológicos aplicados neste estudo têm a finalidade de estabelecer e esclarecer os procedimentos quanto à caracterização da pesquisa, amostra pesquisada, procedimentos de coleta e análise dos dados. No que concerne aos objetivos da pesquisa, ela é do tipo descritiva. Segundo Gil (1999), a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever as características de determinada população ou fenômeno ou estabelecer relações entre as variáveis.

Quanto aos procedimentos de pesquisa, os quais se referem à maneira pela a qual é realizada a pesquisa, é do tipo levantamento. Esta modalidade, segundo Gil (1999, p.70), “se caracteriza pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se a solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas a cerca do problema estudado”.

Em se tratando da abordagem do problema, caracteriza-se como quantitativa, em que se empregam cálculos estatísticos no tratamento dos dados, na tentativa de entender por meio da amostra o comportamento de uma população. Segundo Richardson (1999, p.70), esta abordagem se caracteriza “pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples, como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc.”.

Foi utilizada uma amostragem por tipicidade ou intencional. Segundo Colauto e Beuren (2009, p. 126), “consiste em selecionar amostras com base em informações disponíveis e que sejam representativas da população”. A amostra

compreende as empresas brasileiras de capital aberto listadas pela Bolsa de Valores do Estado de São Paulo no nível de governança corporativa do Novo Mercado. Estavam listadas 118 empresas neste nível de governança em janeiro de 2011, sendo que foi possível enviar o questionário para 114 empresas. Dessas, 22 retornaram como não aceito o e-mail de contato, totalizando 92 empresas que efetivamente receberam o questionário. Das empresas que receberam o questionário, retornaram 21 respondidos, equivalente a aproximadamente 22% do total.

A coleta de dados foi realizada por meio de aplicação de questionário enviado por meio eletrônico. Colauto e Beuren (2009, p. 130) destacam que o questionário “é um instrumento de coleta de dados constituído por uma série ordenada de perguntas que devem ser respondidas por escrito pelo informante, sem a presença do pesquisador”. O instrumento de coleta de dados utilizado foi adaptado de Zoni e Kenneth (2007), que desenvolveram um estudo semelhante com grandes corporações italianas, com o objetivo de avaliar a participação do *controller* no processo decisório nas organizações, bem como as habilidades necessárias do profissional.

A análise dos dados, segundo Colauto e Beuren (2009, p. 136), está presente em várias etapas da pesquisa, porém torna-se formal após o encerramento da coleta de dados. Analisar os dados tem a finalidade de extrair das informações coletadas uma síntese geral, a fim de responder aos objetivos da pesquisa. Utilizou-se análise descritiva dos dados, com a adoção de planilhas eletrônicas, evidenciando o cálculo do percentual, média, desvio-padrão, a fim de analisar os dados e dar suporte às inferências da pesquisa. A análise descritiva, segundo Colauto e Beuren (2009, p. 139), “se preocupa fundamentalmente em investigar o que é, ou seja, descobrir as características de um fenômeno”.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

A descrição e análise dos resultados da pesquisa são apresentadas nesta seção. Inicia-se com a caracterização das empresas dos respondentes da pesquisa. Em seguida exploram-se questões relacionadas à função do *controller* nas várias fases do processo decisório; a formação da competência do profissional; a

percepção em relação às mudanças no ambiente organizacional; e, na última etapa, questões relacionadas à formalização do planejamento e orçamento da organização.

4.1 Caracterização das empresas e respondentes da pesquisa

Para caracterizar as empresas participantes da pesquisa, investigaram-se no *site* das mesmas o setor econômico e o segmento de atuação, além do número de empregados. Na Tabela 1 apresentam-se o resultados.

Tabela 1 – Caracterização das empresas pesquisadas

Setor	Qt.	%	Segmento	Qt.	%
Comércio	5	23,80	Infraestrutura	5	23,81
Indústria	8	38,10	Energia	3	14,29
Serviços	8	38,10	Informática	3	14,29
			Materiais de Construção	3	14,29
			Outros	7	33,32
Total	21	100,00	Total	21	100,00

Fonte: site das empresas.

Com base nos dados coletados, observa-se na Tabela 1 que as empresas participantes da pesquisa atuam em diversos setores da economia: indústria, comércio e serviços. Atuam nos segmentos de: energia, infraestrutura, autopeças, saneamento básico, informática, alimentos e materiais de construção. As companhias apresentam entre 1.300 a 24.000 empregados. Denota-se que as características da amostra são variadas nos aspectos investigados, o que sugere não conferir uniformidade nas respostas relativas ao papel do *controller* nestas empresas.

Para caracterizar os respondentes da pesquisa, averiguaram-se: sua formação acadêmica de graduação e de pós-graduação, funções na empresa e tempo de atuação, políticas de promoção interna para assumir a função de *controller*. Os resultados desse levantamento são evidenciados na Tabela 2.

Tabela 2 – Caracterização dos respondentes da pesquisa

Graduação	Qt.	%	Pós Graduação	Qt.	%
Administração	7	33,33	Controladoria/Finanças	13	61,90
Ciências Contábeis	10	47,61	Outras áreas	2	9,52
Economia	2	9,53	Mestrado	1	4,77
Não Informaram	2	9,53	Não Possuem	5	23,81
Total	21	100,00		21	100,00

Fonte: dados da pesquisa.

Verifica-se na Tabela 2 que, entre os respondentes, 47,61% possuem graduação em ciências contábeis, seguido pela formação em administração com 33,34%, economia com 9,53%, os demais não informaram a formação. Em relação à participação em cursos de pós-graduação, mais de 61,90% possuem cursos relacionados a finanças e controladoria, 23,81% não cursaram nenhum tipo de especialização, 9,52 % possuem especialização em outras áreas e apenas um possui mestrado, correspondendo a 4,77% dos pesquisados.

Entre as funções que ocupam nas organizações, 57,15% respondem pela área de controladoria das companhias, 19,05% ocupam cargos de diretores, 14,28% respondem pela contabilidade geral e 9,52% ocupam o cargo de relação com investidores. Observou-se também que mais de 61% dos respondentes possuem até cinco anos de atuação na área. De 5 a 10 anos de atuação equivalem a mais de 19%, percentual este que se repete com os profissionais com mais de 10 anos de atuação nas empresas.

Das empresas pesquisadas, 52% não possuem políticas de promoção interna que exige anos de experiência para que o profissional possa assumir a função de *controller* da companhia, enquanto 48% possibilitam o crescimento e adotam políticas de promoção interna para assumir as funções de *controller* da própria companhia.

Depreende-se, como caracterização geral dos respondentes da pesquisa, que aproximadamente 50% possuem graduação em ciências contábeis, com especialização em finanças e controladoria, atuam diretamente na controladoria das organizações, com tempo de atuação de até cinco anos na empresa.

4.2 Participação e envolvimento do *controller* nas decisões operacionais

Na análise das questões específicas da pesquisa, estas foram segregadas em relação à atuação do *controller* no processo decisório em ações operacionais e estratégicas, além da forma como o mesmo buscou a capacitação para atuar nesta área.

Nas decisões operacionais, a participação do *controller* quanto à apresentação e análise de informações, recomendações e acompanhamento das ações de execução, os resultados da pesquisa são apresentados na Tabela 3.

Tabela 3 – Ações e atribuições quanto às decisões operacionais

Ações e atribuições	Nada informa	Pouco informa	Informa moderadamente	Muito informa
Apresenta informações e análises	0,0%	0,0%	19%	81%
Recomenda as medidas que devem ser tomadas	5%	5%	57%	33%
Desafia o plano e as ações de executivos operacionais	14%	19%	48%	19%

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados apresentados na Tabela 3 evidenciam a participação significativa do *controller* nas decisões operacionais das organizações, principalmente nas relacionadas à apresentação e análises, recomendando as medidas que devem ser tomadas pelos gestores.

O resultado apresentado é semelhante ao estudo de Zoni e Kenneth (2005), o qual evidenciou que os controladores são pelo menos um pouco envolvidos, enquanto outros são altamente envolvidos na gestão das organizações italianas pesquisadas.

Percebe-se um envolvimento maior na apresentação, análise e recomendações das medidas a serem tomadas. Com intensidade menor, há presença no envolvimento da execução dos planos operacionais das companhias.

4.3 Participação e envolvimento do *controller* nas decisões estratégicas

Em relação às funções e atribuições dos *controllers* relacionadas às decisões estratégicas das organizações, foram consideradas as mesmas ações e atribuições

questionadas nas decisões operacionais, porém voltadas às ações estratégicas relacionadas a cada negócio. Os resultados encontrados estão evidenciados na Tabela 4.

Tabela 4 – Ações e atribuições quanto às decisões estratégicas

Ações e atribuições	Nada informa	Pouco informa	Informa moderadamente	Muito informa
Apresenta informações e análises	0,0%	14%	24%	62%
Recomenda as medidas que devem ser tomadas	5%	24%	33%	38%
Desafia o plano e as ações de executivos operacionais	14%	38%	24%	24%

Fonte: Dados da pesquisa

Percebe-se na Tabela 4 o envolvimento do *controller* também nas ações estratégicas da empresa, porém fica evidente o menor envolvimento quanto à recomendação e desafios dos planos futuros nas organizações.

As informações e análises são as atribuições de maior atuação neste tópico, com uma diminuição significativa nas duas ações seguintes, evidenciando um envolvimento menor nas decisões de longo prazo das organizações. Estes achados coadunam com o resultado do estudo de Zoni e Kenneth (2005), que evidencia pelo menos um pouco de envolvimento nas decisões das organizações.

4.4 Formação da competência do profissional

No processo de gestão de qualquer organização exige-se qualificação técnica para o desempenho adequado de cada função. A formação acadêmica nestas funções estratégicas das organizações requer uma formação específica relacionada à área de negócios, concentrando-se mais nos cursos de ciências contábeis e administração. A formação continuada em cursos de formação específica também é relevante, como na pós-graduação relacionada à área de negócios, com destaque aos cursos de controladoria, finanças, economia.

A experiência prática de atuação contribui também de maneira significativa na formação da competência técnica do profissional. Na Tabela 5 apresentam-se os resultados desta questão.

Observa-se na Tabela 5 que a formação acadêmica nos cursos de administração e ciências contábeis foi destacada em relação a sua importância para

as funções desempenhadas nas organizações. Como evidenciado na caracterização dos respondentes, mais de 80% possuem formação em um destes cursos. Foi utilizada uma escala de 1 a 6 para o respondente atribuir nota pela importância de cada curso, em que 1 era considerado de maior importância e 6 menor importância. Os resultados apontam uma importância média para o curso de administração de 4,27 e 3,23 para o curso de ciências contábeis.

Tabela 5 – Formação da competência profissional

Importância das competências profissionais adquiridas por meio da:	Média das Notas
Graduação em Administração	4,27
Graduação em Ciências Contábeis	3,23
Experiências adquiridas em empresas anteriores	3,33
Experiências adquiridas na empresa atual	2,66

Fonte: dados da pesquisa

Em relação às experiências adquiridas nas empresas trabalhadas anteriormente, as notas atribuídas na escala de 1 a 6 resultaram em uma média de 3,33, ou seja, as experiências anteriores podem ser consideradas importantes para o desempenho das funções atuais. As experiências atuais adquiridas nas funções exercidas na empresa apresentam uma média de 2,66, consideradas como menor importância para o desempenho de suas funções. A menor importância atribuída à experiência na empresa em que exerce a função de *controller* pode decorrer, em parte, de contratação direta para o cargo.

Outras formas de como adquiriram a competência para desempenhar a função atual foram citadas, destacando-se entre elas: a experiência na gestão de empresa própria; participação no processo de implantação de um sistema de informação (*Enterprise Resource Planning - ERP*), bem como o processo de abertura de capital; vivência com empresas de auditoria em diversos ramos de negócios; e experiências com intercâmbios em países europeus que atuam no mesmo segmento.

4.5 Percepção em relação às mudanças no ambiente organizacional

Ainda sobre a atuação do *controller* no processo de gestão foi solicitado a sua percepção em relação à velocidade das mudanças em diversos elementos de

mercado, tais como: clientes, fornecedores, governo, negócios da corporação, mercado de capitais, mercado de materias primas, mercado de trabalho, inovação de produtos, publicidade, distribuição, preços e aspectos gerais nas organizações.

Com uma escala em três níveis, onde 1 representa uma mudança ambiental lenta e 3 rápida, os resultados para cada uma das variáveis apontadas são os apresentados na Tabela 6.

As percepções em relação às mudanças ambientais apresentam, conforme Tabela 6, uma concentração significativa entre moderada e rápida, considerando uma média de mais de 93% nestes dois aspectos. Destacam-se as mudanças exigidas pelo mercado de capitais, exigências do governo e desenvolvimentos técnicos dos negócios da corporação.

Tabela 6 – Mudanças ambientais

Mudanças ambientais nos últimos cinco anos	Lenta	Moderada	Rápida
Padrões de compras dos clientes	14%	43%	43%
Atitudes e exigências dos fornecedores	5%	62%	33%
Informações exigidas pelo governo	0%	29%	71%
Desenvolvimentos técnicos para os negócios da corporação	0%	29%	71%
Mercado de capitais	0%	14%	86%
Mercado de materiais	10%	43%	47%
Mercado de trabalho	5%	29%	68%
Inovação de produtos	10%	38%	52%
Formas de publicidades	19%	38%	43%
Distribuição	14%	48%	38%
Preços	5%	38%	57%
Aspectos gerais do mercado	0%	57%	43%

Fonte: Dados da pesquisa.

A abertura de mercado requer adequações em diversas atividades nas organizações, exigindo organização, profissionalização da gestão e conhecimento amplo das mais diversas funções e atividades desenvolvidas. A controladoria deve desenvolver suas funções ligadas e voltadas para o atendimento dos objetivos principais das organizações, o que implica conhecimento das mudanças ambientais internas e externas do mercado em que a organização está inserida.

A velocidade com que as mudanças ocorrem requer dos gestores ações proativas no atendimento das expectativas do mercado. Portanto, o fornecimento e gerenciamento de informações como subsídios às tomadas de decisões são essenciais aos gestores. A percepção e o acompanhamento das mudanças exigem

que as informações e decisões estejam interligadas, visando à maximização dos resultados.

4.6 Formalização do planejamento e orçamento da organização

Várias são as formas de estruturação e apresentação das informações internas e externas da organização. No entanto, no presente estudo foi investigado sobre o planejamento estratégico e o processo orçamentário, mais especificamente quanto ao uso e posições do *controller* em relação a estas ferramentas.

Na maioria das empresas pesquisadas o planejamento estratégico foi considerado como estruturado e sistematizado, ou seja, é uma ferramenta de gestão institucionalizada, conforme apresentado na Figura 2.

Figura 2 - Formalização do planejamento estratégico



Fonte: Dados da pesquisa.

O planejamento estratégico contempla as ações de médio e longo prazo das organizações, contemplando uma visão de futuro dos resultados esperados do negócio. Como evidenciado na Tabela 6, as mudanças vêm ocorrendo de forma muito rápida, requerendo planejamento, organização e controle das atividades empresariais. Nota-se ainda um percentual considerável de organizações que não adotam esta ferramenta de gestão.

As informações evidenciadas no planejamento estratégico devem estar associadas a uma projeção orçamentária, que viabilize a execução do plano, caso contrário a implantação ou execução acaba não se realizando. Nas empresas pesquisadas, o resultado em relação a formalização do processo orçamentário pode

ser considerado como uma ferramenta utilizada com maior intensidade em relação ao planejamento estratégico.

Quanto à institucionalização do processo orçamentário, percebe-se uma utilização pela grande maioria das empresas pesquisadas. Nos dias atuais, os processos orçamentários frente às mudanças rápidas e constantes requerem um acompanhamento econômico e financeiro constante, visando a manutenção das ações estratégicas definidas pelas organizações. A Figura 3 evidencia a intensidade na utilização desta ferramenta pelas empresas pesquisadas.

Figura 3 - Formalização do processo orçamentário



Fonte: Dados da pesquisa.

A formalização do processo orçamentário pela grande maioria das empresas pesquisadas cabe à controladoria. A construção do processo orçamentário depende das políticas internas adotadas pela organização, cabendo à controladoria a coordenação e acompanhamento de todo o processo orçamentário.

No estudo de Zoni e Kenneth (2005), os autores destacam que a atuação do *controller* está positivamente relacionada a variáveis situacionais, incluindo a intensidade de capital, interdependência operacional entre os gestores financeiros e a controladoria, tanto em relação à formalização do planejamento estratégico quanto aos processos orçamentários.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo objetivou identificar a participação e envolvimento do *controller* no processo de tomada de decisões, bem como a sua percepção das mudanças

ambientais que ocorrem no mundo dos negócios. Pesquisa descritiva com abordagem quantitativa foi realizada por meio de uma *survey* com as 118 empresas brasileiras de capital aberto listadas no segmento do Novo Mercado da Bovespa, e a amostra por acessibilidade correspondeu às 20 empresas que responderam o instrumento de pesquisa.

Os dados foram coletados por meio de um questionário eletrônico, adaptado de Zoni e Kenneth (2007), aplicado aos *controllers* ou pessoa com função equivalente nas empresas. O presente estudo traz uma contribuição aos demais estudos apresentados em relação às atribuições, competências e percepções do *controller* em relação ao processo decisório nas organizações. A concentração de informações na controladoria possibilita a esses profissionais uma participação ativa nas decisões operacionais e estratégicas da organização.

Os resultados da pesquisa indicaram uma participação mais significativa dos *controllers* nas decisões operacionais, apresentando informações, análises e recomendações das medidas a serem tomadas para que os objetivos sejam cumpridos. No entanto, foi constatada uma intensidade menor de envolvimento desse profissional em relação ao desafio das ações dos executivos operacionais. Observou-se ainda um envolvimento menos intenso do *controller* nas ações estratégicas da organização, principalmente nas ações que desafiam os executivos no alcance dos planos projetados. Todavia, nesta etapa do processo de gestão os *controllers* fornecem suporte com apresentação de informações e análises dos resultados.

Normalmente a controladoria é provedora de informações, analisando dados coletados e disponibilizando aos gestores bases consistentes para o suporte de suas decisões. O fornecimento de informações pode ser considerado como parte das decisões e, conseqüentemente, dos resultados alcançados. Como destacado por Beuren (2000), a controladoria enquanto provedora de informações econômicas e financeiras tem por finalidade incrementar a eficiência e a eficácia no processo gerencial e proteção dos interesses da organização.

As mudanças ambientais vêm ocorrendo cada vez mais em menor espaço de tempo, exigindo ações proativas na manutenção e ampliação dos resultados esperados do negócio. Neste contexto, a percepção das mudanças ambientais pela controladoria possibilita uma melhor projeção e acompanhamento dos resultados

internos, associados ao que o mercado espera dos produtos ou serviços oferecidos pela organização. Os dados apresentados em praticamente todos os itens apontam rápidas mudanças ambientais.

A utilização formalizada do processo orçamentário praticamente é utilizada por todas as empresas pesquisadas, enquanto o planejamento estratégico ainda não abrange a mesma proporção. O envolvimento no processo decisório do *controller* se caracteriza como essencial e necessário nas decisões operacionais e estratégicas das organizações, visto que a controladoria é uma central dos sistemas de informações das organizações. A transformação de dados em informações requer habilidades e competências destes profissionais para a geração de informações úteis e tempestivas aos gestores.

Conclui-se que a participação e envolvimento dos *controllers* respondentes da pesquisa no processo de tomada de decisões é mais intenso no planejamento operacional do que no planejamento estratégico das empresas. Constatou-se também que eles têm percepção das mudanças ambientais que ocorrem no mundo dos negócios. Estes achados coadunam com os resultados apontados na pesquisa realizada por Zoni e Kenneth (2005) em empresas da Itália. Em vista das limitações desta pesquisa, recomenda-se que pesquisas futuras investiguem empresas de capital fechado, possibilitando a comparação dos resultados encontrados, visto serem empresas com necessidades legais diferentes, no entanto com necessidades gerenciais semelhantes.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Lauro Brito; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In: CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica** – GECON. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

BARRETO, Maria da Graça Pitiá. **Controladoria na gestão: a relevância dos custos da qualidade**. São Paulo: Saraiva. 2008.

BEUREN, Ilse Maria; MOURA, Verônica de Míglio. O papel da controladoria como suporte ao processo de gestão empresarial. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, v.29, n. 126, p. 59-67, nov./dez., 2000.

BOLSA DE VALORES DE SÃO PAULO (BOVESPA). **Empresas listadas**. Disponível em: <www.bovespa.org.br>. Acesso em: 23 jan. 2011.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, Ilse Maria (org.) **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

EXAME. **Melhores e maiores**. São Paulo: ano 35, jul. 2009.

FIGUEIREDO, Sandra Maria. Contabilidade e a gestão empresarial. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, v. 24, n. 93, p. 20-34, maio/jun., 1995.

FLORIANI, Arlete Regina. Controladoria como geradora de informações para subsidiar decisões administrativas. **Revista de Negócios**, Blumenau, v. 6, n. 3, p. 29-38, jul./set., 2001.

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

GIONGO, Juliano; NASCIMENTO, Auster Moreira. O envolvimento da controladoria no processo de gestão: um estudo em empresas industriais do estado do Rio Grande do Sul. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9., 2005, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis, 2005.

GUERREIRO, Reinaldo. Um modelo de sistema de informação contábil para mensuração do desempenho econômico das atividades empresariais. **Caderno de Estudos**, São Paulo, FIPECAFI, n. 4, mar. 1992.

KANITZ, Stephen C. **Controladoria**: teoria e estudo de casos. São Paulo: Pioneira, 1976.

LUNKES, Rogério João; SCHNORRENBURGER, Darci. **Controladoria**: na coordenação dos sistemas de gestão. São Paulo: Atlas, 2009.

MASS, Victor Sebastiaan. **The effect of controller involvement in management on performance measurement system gaming**. f.161. Dissertation (Management) - Faculty of Economics and Business. Amsterdam. 2007.

NAKAGAWA, Masaiuky. **Introdução à controladoria**. São Paulo: Atlas, 1993.

MOSSIMAN, Clara Pellegrinello; FISCH, Silvio. **Controladoria**: seu papel na administração de empresa. São Paulo: Atlas, 2009.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria um enfoque na eficácia organizacional**. São Paulo: Atlas. 2007

NASCIMENTO, Francisco Rogério Vidal do; ROSA, Antônio Lisboa Teles; SANTOS, Sandra Maria dos; TENÓRIO, José Nelson Barbosa. A controladoria como suporte ao processo de gestão numa empresa do comércio varejista. **Revista de Contabilidade do Mestrado de Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 2, p. 11-26. 2005.

OLIVEIRA, Luís Martins; PERES JR, Jose Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica**. 3 ed. São Paulo: Atlas. 2005.

PADOVEZE, Clóvis Luís; BENEDICTO, Gideon Carvalho de. Cultura organizacional: análise e impactos dos instrumentos no processo de gestão. **REAd. Revista Eletrônica de Administração**, Rio Grande do Sul, v. 44, n. 2, 2005.

RIBAS, Marinês; MACIEL, Eliana Ribas; KELM, Martinho Luís. Os caminhos percorridos pela ciência contábil e os desafios contemporâneos da controladoria. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18., 2008, Gramado. **Anais...** Brasília/DF: CFC, 2008.

ZONI Laura; KENNETH Merchant. Controller involvement in management: an empirical study in large Italian corporations. **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 3, n. 1, p. 29-43, 2007. DOI 10.1108/18325910710732849.



Artigo recebido em 18/11/2011 e aceito para publicação em: 17/02/2012.