

RF-952

CONTROLLERSHIP PRAXIS IN BRAZILIAN FAMILY RUN COMPANIES

Noemia Schroeder Althoff (Mestranda em Ciências contábeis pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis Universidade Regional de Blumenau – PPGCC/FURB – Blumenau/SC – Brasil) - noemia@unifebe.edu.br

Ricardo Marsilio Stédile (Mestrando em Ciências contábeis pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis Universidade Regional de Blumenau – PPGCC/FURB – Blumenau/SC – Brasil) - ricardo.stedile@uol.com.br

Ilse Maria Beuren (Doutora em Controladoria e Contabilidade - FEA/USP Professora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau – PPGCC/FURB – Blumenau/SC – Brasil) - ilse@furb.br

The objective of the present work is to analyze the praxis of comptrollership in family run companies whose shareholder control is Brazilian and which have at least one member on the company board. Descriptive research was made, using a qualitative approach. The research population consisted of 59 Brazilian companies identified as family run in the Master's thesis of Oro (2006). The research was developed by means of a multicase study, due to the reduced number of companies that saw fit to respond to the research instrument. The study was structured under the perspectives of conceptual aspects (knowledge), procedural aspects (functioning) and organizational aspects (material aspects) proposed by Borinelli (2006) in his doctoral thesis. Analysis of the data reveals the postures and attitudes that are adopted in Brazilian family run companies, evidencing the praxis of Comptrollership. As a result of analysis it can be said that Comptrollership is conceived as a set of concepts, philosophies, principles, processes and practices that permit the furnishing of information that assist managers in decision making.

Keywords: Comptrollership. Praxis. Family run companies.

PRÁXIS DA CONTROLADORIA EM EMPRESAS FAMILIARES BRASILEIRAS

Noemia Schroeder Althoff

Mestranda em Ciências contábeis pelo
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Regional de Blumenau – PPGCC/FURB
Endereço: Rua Antônio da Veiga, 140 – Sala D 202 - Victor Konder
CEP 89012-900 – Blumenau/SC – Brasil
E-mail: noemia@unifebe.edu.br

Ricardo Marsilio Stédile

Mestrando em Ciências contábeis pelo
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Regional de Blumenau – PPGCC/FURB
Endereço: Rua Antônio da Veiga, 140 – Sala D 202 - Victor Konder
CEP 89012-900 – Blumenau/SC – Brasil
E-mail: ricardo.stedile@uol.com.br

Ilse Maria Beuren

Doutora em Controladoria e Contabilidade - FEA/USP
Professora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
da Universidade Regional de Blumenau – PPGCC/FURB
Endereço: Rua Antônio da Veiga, 140 – Sala D 202 - Victor Konder
CEP 89012-900 – Blumenau/SC – Brasil
E-mail: ilse@furb.br
Telefone: (47) 3321-0565

RESUMO

O objetivo do trabalho é analisar a práxis da controladoria em empresas familiares, cujo controle acionário é brasileiro e tem pelo menos um membro da família na gestão da empresa. Foi realizada pesquisa descritiva, por meio de abordagem qualitativa. A população constitui-se das 59 empresas brasileiras identificadas como familiares na dissertação de mestrado de Oro (2006). A pesquisa foi desenvolvida por meio de um estudo multicase, devido ao número reduzido de empresas que se dispuseram responder o instrumento de pesquisa. O estudo está estruturado sob as perspectivas de aspectos conceituais (conhecimento), procedimentais (funcionamento) e organizacionais (materialidade) propostas por Borinelli (2006) em sua tese de doutorado. Na análise dos dados apresentam-se posturas e atitudes que são adotadas nas empresas familiares brasileiras pesquisadas, evidenciando a práxis da Controladoria. Como resultado da análise tem-se que a Controladoria é concebida como um conjunto de conceitos, filosofias, princípios, processos e práticas que permitem prover informações que auxiliam os gestores na tomada de decisões.

Palavras-chave: Controladoria. Práxis. Empresas familiares.

Tema: Outros.

1 INTRODUÇÃO

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

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

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

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

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

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

Neste sentido, Borinelli (2006) apresenta três abordagens de estudo e da organização da Controladoria, que designou: Perspectiva 1, trata dos aspectos conceituais, relacionando-a ao conhecimento; Perspectiva 2, aspectos procedimentais, ou seja, como funciona no conjunto de atividades e funções; e, Perspectiva 3, aspectos organizacionais, analisando a sua materialização formal.

Assumindo-se o pressuposto de que as três abordagens apresentadas por Borinelli (2006) são apropriadas para o estudo da Controladoria, realizou-se este estudo. Neste contexto, questiona-se: *Qual a práxis da controladoria em empresas familiares, cujo controle acionário é brasileiro e tem pelo menos um membro da família na gestão da empresa?*

Assim, o objetivo deste trabalho é analisar a práxis da Controladoria em empresas familiares, com controle acionário brasileiro e que tem pelo menos um membro da família na gestão da empresa.

Com a situação-problema apresentada e o objetivo estabelecido, foi realizada pesquisa descritiva com abordagem qualitativa. A relevância do estudo deve-se à contribuição que as pesquisas empíricas adicionam ao tema sob o ponto de vista teórico, bem como ao desenvolvimento da Controladoria para o ambiente das organizações.

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

2 REFERENCIAL TEÓRICO

As organizações têm como objetivo o maior lucro possível em conjunto com o seu crescimento. Para tanto se faz necessária a utilização de procedimentos tendo como base princípios que podem ser flexíveis para garantir o resultado positivo das organizações.

Figueiredo e Caggiano (1997, p. 23) afirmam que “o objetivo de um negócio privado, em uma economia competitiva, é obter o maior lucro possível desde que este não seja inconsistente com o crescimento de longo prazo da companhia e com os padrões éticos da sociedade”.

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

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

No processo de troca da empresa com os diversos agentes se inicia uma série de fenômenos econômicos, sociais, políticos, educacionais entre outros, criando na empresa a necessidade de busca de sua eficácia.

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

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

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

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

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

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

Depreende-se que o gerenciamento das informações pela Controladoria não será substituto de uma gestão dinâmica, nem terá a capacidade de retificar as falhas provenientes desta ineficiência. A Controladoria, conforme Borinelli (2006, p.105), revela ser “um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional”.

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

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

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

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

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

Borinelli (2006), em sua tese de doutorado, demonstra subsídios para o entendimento de como a sistematização da Controladoria pode ser organizada dentro de uma estrutura conceitual. Para isto, define três abordagens de estudo e organização da Controladoria.

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

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

Considerando-se essas três abordagens na sistematização da controladoria nas organizações é que se busca analisar a práxis da Controladoria em empresas familiares, com controle acionário brasileiro e que tem pelo menos um membro da família na gestão da empresa.

3 METODOLOGIA

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

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

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

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

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

A população do trabalho constitui-se das empresas de capital aberto e fechado, cujo controle acionário é brasileiro e que tem pelo menos um membro da família na gestão da empresa. Portanto, a população constitui-se das 59 empresas identificadas como sendo familiares na dissertação de mestrado de Oro (2006).

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

Em função da predisposição das empresas questionadas não liberarem as informações solicitadas na pesquisa, a amostra ficou reduzida a quatro empresas respondentes. As demais responderam alegando ser informações de uso interno, não sendo possível a liberação dos dados. Desse modo, a pesquisa foi reduzida a um estudo multicase, devido ao limitado número de empresas que disponibilizaram as informações.

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

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

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

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

No Quadro 1 procede-se à identificação dos respondentes e das empresas pesquisadas.

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

Quadro 1 – Identificação dos respondentes e das empresas pesquisadas

Fonte: dados da pesquisa

No Quadro 1 está exibido o perfil dos respondentes quanto ao cargo na organização. Apenas uma empresa analisada tem o profissional com a função denominada especificamente *controller*. Os demais estão relacionados com a área Contábil em funções de gerência ou diretor administrativo.

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

4.1 Perspectiva 1: Aspectos Conceituais

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

Borinelli (2006, p. 95) argumenta que:

a Perspectiva 1 diz respeito ao estudo da área de conhecimento denominada Controladoria. Trata-se de defini-la enquanto ramo, campo ou área do conhecimento humano. Nesse sentido, inicialmente, dois pontos integram a ECBC: o que é Controladoria e qual seu objeto de estudo. Em suma, busca-se evidenciar a essência desse ramo do saber.

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

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

Quadro 2 – Identificação da unidade organizacional

Fonte: dados da pesquisa

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

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

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

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

Quadro 3 – Identificação profissional e missão da Controladoria

Fonte: dados da pesquisa

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

Cabe ressaltar que a empresa C é a única que possui missão e divulga-a. Na empresa D existe a missão, porém a mesma não forneceu por se tratar de um assunto confidencial. As empresas A e B não possuem missão definidas formalmente.

4.2 Perspectiva 2: Aspectos Procedimentais

Na perspectiva 2, Borinelli (2006), em sua tese de doutorado, verifica os elementos referentes ao funcionamento da Controladoria. Nestes aspectos são observadas as atividades e funções típicas da Controladoria, bem como os artefatos para sua operacionalização.

Borinelli (2006, p. 96) concebe os aspectos procedimentais na perspectiva 2 como segue:

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

Para identificar as funções, atribuições e atividades desempenhadas pela unidade organizacional denominada Controladoria ou pela unidade que exerce estas funções, quando aquela não existir, apresenta-se o Quadro 4.

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

Atendimento a Usuários Externos							
Acionistas	X		X		X		X
Governo	X		X		X		X
Fisco	X		X		X		X
Auditoria Externa	X		X		X		X
Entidades de Classe	X		X			X	X
Instituições Financeiras	X		X		X*		X
Fornecedores	X			X		X	X
Clientes				X		X	
Outras							
Emissão de normas contábeis	X		X		X		X

Quadro 4 – Atividades realizadas na unidade organizacional controladoria

Fonte: dados da pesquisa

No Quadro 4 identificam-se as funções, atribuições e atividades desempenhadas pela unidade organizacional denominada Controladoria ou da unidade que exerce as funções de Controladoria quando aquela não existir, sendo que todas as empresas apresentaram suas respostas.

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

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

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

4.3 Perspectiva 3: Aspectos Organizacionais

Nesta perspectiva busca-se o entendimento da controladoria enquanto órgão de administração organizacional. Estão compreendidas neste momento as atividades e funções específicas da controladoria desenvolvidas por uma área com este nome e quando não há esta formalmente constituída, quais as áreas que desempenham tais atividades.

Borinelli (2006, p. 96), na Perspectiva 3, retrata os aspectos organizacionais:

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

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

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

Quadro 5 – Identificação da estrutura interna da unidade organizacional controladoria

Fonte: dados da pesquisa

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

No Quadro 5 observa-se que as quatro empresas pesquisadas possuem formalmente estruturadas na Controladoria as áreas de Contabilidade Geral, Contabilidade Fiscal e Contabilidade de Custos.

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

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

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

Quadro 6 – Identificação de posturas da Controladoria

Fonte: dados da pesquisa

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

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

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

Quadro 7 – Posição da Controladoria no organograma

Fonte: dados da pesquisa

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

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

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

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

Quadro 8 – Papel desempenhado pela unidade organizacional

Fonte: dados da pesquisa

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

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

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

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

De modo geral, observou-se que as empresas atendem à perspectiva I, prevista na tese de Borinelli (2006), uma vez que as empresas, quanto aos aspectos conceituais, apresentam profissionais habilitados para a prática das atividades de Controladoria. Na perspectiva II pode-se concluir que há falta de consenso quanto às funções e atividades profissionais, uma vez que as respostas foram divergentes. Entretanto, destacam-se as atividades de Contabilidade Geral, Contabilidade Fiscal e Contabilidade de Custos caracterizando-se como uma atividade da Controladoria em todas as empresas pesquisadas.

Na perspectiva III buscou-se o entendimento da controladoria enquanto estrutura organizacional. Evidencia-se nesta pesquisa tratar-se de um órgão formal dentro da estrutura organizacional, mas sendo várias de suas funções delegadas a outros órgãos da empresa. Enquanto órgão administrativo observou-se que possui missão e objetivo, sendo que as empresas pesquisadas refletem como importante a otimização dos resultados e continuidade da empresa.

O estudo nas empresas buscou evidenciar de uma forma estruturada os aspectos de controladoria enquanto ramo do conhecimento ou unidade organizacional, bem como esta se materializa em empresas familiares com controle acionário brasileiro e tem pelo menos um membro da família na gestão da empresa. Concluiu-se que a Controladoria nas empresas pesquisadas é concebida como um conjunto de conceitos, filosofias, princípios, processos e práticas que permitem prover informações que auxiliam os gestores na tomada de decisões.

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

REFERÊNCIAS

- ANSOFF, Igor H. **Implanting strategic management**. Prentice-Hall International, 1984.
- BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BERNHOEFT, Renato. **Empresa familiar: sucessão profissionalizada ou sobrevivência comprometida**. 2. ed. São Paulo: Nobel, 1991.
- BORINELLI, Márcio. **Estrutura conceitual básica de controladoria: Sistematização à luz da teoria e da *práxis***. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) - Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- CATELLI, Armando; GUERREIRO, Reinaldo; PEREIRA, Carlos Alberto. **Avaliação de resultados e desempenhos em instituições financeiras**. In: CATELLI, Armando (coord.). **Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica GECON**. São Paulo: Atlas, 1999.
- DEMO, Pedro. **Metodologia do conhecimento científico**. São Paulo: Atlas, 2000.
- FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- FRANZONI, Michelle Bencciveni. **Método pilates: possibilidade de condicionamento físico**. 2004. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis, 2004.
- GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria: teoria e estudos de caso**. São Paulo: Pioneira, 1976.
- MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. 6ª. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

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

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

RICCIO, Edson Luis. Novos paradigmas para a função controladoria. ANPAD, 17., Salvador. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 1993.

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

YOSHITAKE, Mariano. **Funções do controller**: conceitos e aplicações de controle gerencial. São Paulo, 1982. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 1982.