

Estudo da Atuação da Controladoria: o caso de uma agroindústria do Estado de Mato Grosso do Sul

Ricardo França de Brito (UFGD) ricardof.brito@yahoo.com.br

Amilton Luiz Novaes (UFGD) amiltonnovaes@ufgd.edu.br

Filipe T. B. Simões Corrêa (UFGD) filipecorrea@ufgd.edu.br

Leticia de Oliveira (UFGD) leticiaoliveira@ufgd.edu.br

Nara Luzia Silveira Coelho Novaes (UFGD) naranovaes@gmail.com

Resumo

A controladoria surgiu no início do século XX de uma deficiência da contabilidade na gestão de informações para a tomada de decisão dentro da organização. Com isso, ela abrange uma junção de várias ciências, dentre elas administração, economia, direito e a própria contabilidade, com o objetivo de gerir o processo de suporte a gestão no planejamento e controle da organização. O presente trabalho destina-se a, através de pesquisa exploratória, conceituar controladoria, identificar sua posição na estrutura da organização e áreas de abrangência, e sobre o controller, definir seu perfil e forma de atuação. Com base em um estudo de caso, identificou-se a atuação da controladoria e do controller em uma agroindústria, e através de análise sobre a base literária levantada, identificou-se os pontos comuns entre prática e teoria, e também o estágio de implantação da controladoria na organização.

Palavras-chave: Controladoria; Controller; Agroindústria

1. Introdução

Com a Revolução Industrial ocorrida no começo do século XX e conseqüente aumento no tamanho das organizações, tornou-se necessário a criação de um sistema de informações mais complexo. Informações são usadas como base para as tomadas de decisões dentro das empresas. Até então, essa atividade era suprida pela Contabilidade, porém com a quebra da Bolsa de Nova York em 1929, passa a assumir o papel voltado a suprir as necessidades de informações dos usuários externos, como os acionistas (MENDES, 2002). Assim surge a controladoria, que buscou aprimorar as funções da contabilidade, dando um toque mais administrativo e econômico.

Ainda segundo Mendes, “a controladoria preencheu o vácuo deixado pela contabilidade, qual seja atender a expectativas por informações que subsidiassem o gestor em sua tomada de decisão”. (MENDES, 2002, p.51)

No Brasil, a controladoria passa a ser implantada logo após a Segunda Guerra Mundial, devido ao considerável aumento dos investimentos estrangeiros e com a entrada de empresas, principalmente americanas, no país. Essas empresas usam o termo *controller*, profissional da controladoria, como um gestor de controles para a geração de informações. (SIQUEIRA; SOLTELINHO, 2001, p. 66).

De acordo com Siqueira e Soltelinho (2001) houve um crescimento da busca por profissionais deste ramo entre o período de 1960 a 1999. Dessa pesquisa é importante ressaltar o crescimento de 96% nas contratações e posterior estabilização a partir dos anos 80, o que demonstra a grande ascensão desta função e posterior estabilização, verificando a consolidação dos profissionais, com a diminuição de sua rotatividade.

É possível encontrar algumas empresas que utilizam a controladoria apenas como um instrumento de levantamento e controle de dados. Desta forma dispensa sua função de análise, o que gera uma grande perda, uma vez que o *controller*, por sua formação tem grande capacidade de análise de dados, e por conhecer todo o processo e as conseqüências das decisões tomadas. Esta distorção é o foco da pesquisa neste artigo, tendo como referência de análise uma agroindústria.

Este artigo tem por objetivo a avaliação do papel da controladoria e suas contribuições em uma agroindústria avícola. Por focar uma atividade industrial, em que vários fatores determinam seu andamento e por ter um longo processo produtivo, iremos enfatizar as funções de Planejamento e Controle, sendo tais atividades destinadas ao ajuste de conduta nas tomadas de decisões da organização para o alcance de seus objetivos.

Especificamente, o presente artigo destina-se a diagnosticar as funções exercidas pela controladoria dentro da organização, avaliar a atuação da controladoria na empresa analisada e avaliar as contribuições obtidas com a atuação da controladoria.

2. Referencial Teórico

2.1 CONTROLADORIA

Segundo Catelli (1999), o conceito de controladoria pode ser cindido em dois vértices, como ramo de conhecimento ou com unidade administrativa.

Como ramo do conhecimento,

[...] apoiada na Teoria da Contabilidade e numa visão multidisciplinar, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informações e Modelo de Gestão Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos Gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas. (CATELLI, 1999, p. 344).

Como unidade administrativa,

[...] é responsável pela coordenação e disseminação desta Tecnologia de Gestão – quanto ao conjunto teoria, conceitos, sistemas de informações - e também como órgão aglutinador de esforços dos demais gestores que conduzam à otimização do resultado global da organização.(CATELLI, 1999, p. 345).

De acordo com Mossiman (1993 *apud* FIGUEIREDO; CAGGIANO, 1997, p. 28):

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

Já na definição de Oliveira, Perez Jr. e Silva (2007, p. 13) controladoria é entendida “como o departamento responsável pelo, projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de determinada entidade [...]”.

Diante das várias definições encontradas na literatura, nota-se que as apresentadas por Mossiman (1993 *apud* FIGUEIREDO; CAGGIANO, 1997, p. 28) e por Oliveira, Perez Jr. e Silva (2007) são as que melhor elucidam a Controladoria. Isto, pois conseguem além de unir

todas as ciências usadas na função do *controller*, desmistificam a maioria dos “conflitos” existente dentro do ramo de que é uma função exclusiva do profissional Contador.

Toda organização deve trabalhar em um fluxo de informações otimizado, composto por todas as áreas da empresa. Os dados alimentados através da Contabilidade, trabalhados através da Estatística e analisados pela Administração e projetados com a Economia demonstra um fluxo simplificado das informações e dados na Controladoria. Assim, entende-se como missão da Controladoria zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 1997).

Para Oliveira, Perez Jr. e Silva (2007, p. 14), “as funções e atividades exercidas pela moderna Controladoria tornaram-se fatores vitais para o controle e planejamento a médio e longo prazos de qualquer tipo de organização, com ou sem finalidades lucrativas”. Afirmam ainda que “o objetivo principal da Controladoria é o estudo e a prática das funções de planejamento, controle, registro e a divulgação dos fenômenos da administração econômica e financeira das empresas em geral”.

Dentre as funções da Controladoria, priora a de 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, indicando as correções de rumo, quando necessárias, e principalmente suavizando para os gestores as imponderabilidades das variáveis econômicas, através do provimento de informações sobre operações passadas e presentes de sua adequada comunicação, de forma a sustentar a integridade do processo decisório. (NASCIMENTO; REGINATO, 2007).

Em detrimento as afirmações supracitadas, deduz-se que como uma função global, a Controladoria é responsável pela otimização dos recursos da empresa a fim de que esta mantenha seu potencial competitivo, zelando pela sua continuidade e melhoria de resultados. Entretanto, este também é o escopo de todos os demais setores da organização. Desta forma, será feita uma explanação das principais funções da controladoria nas organizações. Tomando por base os princípios administrativos, a controladoria tem como premissa o planejamento e controle de todas as funções econômicas da empresa, atuando através de indicadores econômicos estabelecidos com base nos objetivos e metas da organização, sendo ratificada pela seguinte afirmação dos autores Oliveira, Perez Jr. e Silva (2007, p. 18): “O papel da Controladoria, portanto, é assessorar as diversas gestões da empresa, fornecendo mensurações das alternativas econômicas e, por meio da visão sistêmica, integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório.”

Johnson e Francisco Filho (2002, p. 60) baseiam a definição das funções da controladoria em dois segmentos, planejamento e controle: “A controladoria deve promover a eficácia organizacional, viabilizar a gestão econômico-financeira e participar ativamente do planejamento e controle das operações”.

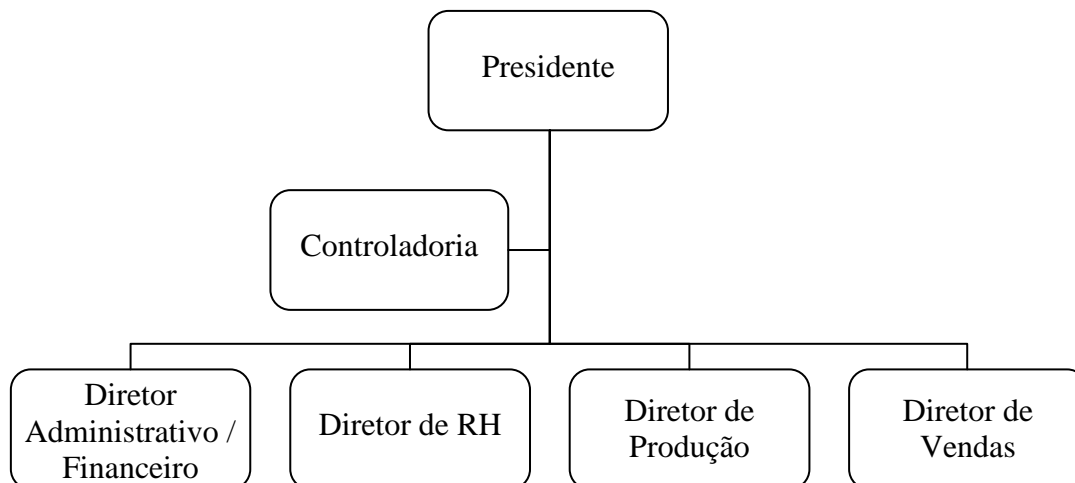


Figura 1: Controladoria como *staff* do presidente. Fonte: Schmidt e Santos (2006, p. 55).

Quanto ao posicionamento no organograma das organizações, a controladoria pode se encontrar de várias formas. Porém, segundo Schmidt e Santos (2006, p. 55), na maioria das organizações a Controladoria se situará com um *staff* da Diretoria, conforme figura 01. Os autores ainda enfatizam:

Esse posicionamento deve-se ao fato de que o *controller* somente poderá exercer suas atividades tendo autonomia para interferir no processo decisório dos principais gestores. Essa interferência caracteriza-se pela geração de informações para que as decisões dos gestores sejam as melhores possíveis para que a entidade atinja sua missão, além de responsabilizar-se por todo o processo de avaliação de desempenho organizacional [...]. (SCHIMIDT; SANTOS, 2006, p.55).

2.2 CONTROLLER

Para se obter um desempenho máximo, a controladoria deve estar alicerçada por profissionais com um grande conhecimento multidisciplinar nas áreas da organização. Tais profissionais são denominados *controller*'s. *Controller* é como é chamado o profissional da Controladoria.

Segundo Figueiredo e Caggiano (2007, p. 28),

[...] *controller* é o gestor encarregado do departamento de Controladoria; seu papel é, por meio do gerenciamento de um eficiente sistema de informação, zelar pela continuidade da empresa, viabilizando as sinergias existentes fazendo com que as atividades desenvolvidas conjuntamente alcancem resultados superiores aos que alcançariam se trabalhassem independentemente.

Oliveira, Perez Jr. e Silva (2007, p. 19) afirmam que “dependendo do organograma da empresa, o título de *controller* pode ser aplicado a diversos cargos nas áreas administrativas, contábeis e financeira, com níveis de responsabilidade e remuneração que dependem do setor e do porte das organizações”. Ou seja, o *controller* deve ser um profissional dinâmico e com conhecimento em todas as áreas administrativas de apoio da organização.

Embasados por anúncios de classificados publicados no período de 1960 a 1969, 1980, 1989, 1991, 1992 e 1999, Siqueira e Soltelinho (2001) identificam e mapeiam o surgimento do profissional de controladoria no Brasil. Como resultado dessa pesquisa, eles identificam que a busca por profissionais da controladoria iniciou-se em 1960, com a citação em anúncios

de jornais de profissionais contadores que desempenhassem a função de administração tributária e assessoria ao processo decisório.

Os anúncios evoluíram da seguinte forma:

Ano	Quantidade de Anúncios
1966	8
1967	12
1968	20
1969	11
1980	35
1989	37
1991	9
1992	11
1999	8

Quadro 1 - Anúncios por Ano. Fonte: Siqueira e Soltelinho (2001, p. 72).

Ainda baseando-se nos estudos feitos pelos autores, constataram-se as formações mais citadas nas exigências desses profissionais, conforme Quadro 2.

Os resultados apresentados apontam que a maior busca por profissionais na área da contabilidade indica certa dependência da função de *controller* pela contabilidade, porém, prova ainda que tal função não seja exclusividade da ciência contábil.

Ano	Em aberto	Contabilidade	Economia	Administração	Engenharia	Direito
1966	5	3	2	1	0	0
1967	7	5	3	0	0	0
1968	13	6	6	1	0	0
1969	9	1	1	1	0	0
1980	23	10	9	7	2	0
1989	21	12	9	9	0	0
1991	4	5	2	2	0	0
1992	6	4	2	2	0	1
1999	2	6	3	3	1	1

Quadro 2 - Formação Requisitada. Fonte: Siqueira e Soltelinho (2001).

Na definição apresentada por Mossiman (1993, *apud* FIGUEIREDO; CAGGIANO, 1997), o autor cita 5 ciências que se relacionam diretamente com a controladoria: Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente Contabilidade.

Sobre a qualificação do profissional de Controladoria Oliveira, Perez Jr. e Silva (2007, p. 22) afirmam que “os conhecimentos exigidos para o desempenho das funções de *controller* são: Contabilidade e finanças, sistema de informações gerenciais, tecnologia de Informação, aspectos legais do negócio e visão empresarial, métodos quantitativos, processos informatizados da produção de bens e serviços.”

Atualmente a controladoria é utilizada principalmente em médias e grandes empresas como um agente de controles para a geração de informações, tendo como principais funções, segundo o Horngren (1985 *apud* Siqueira e Soltelinho, 2001, p. 68) “planejamento para o controle, relatórios e interpretação, avaliação e assessoramento, administração tributária, relatórios para o governo, proteção de ativos e avaliação econômica”, tais funções são baseadas na classificação do *Financial Executive Institute*.

Oro *et al* (2001), através de pesquisas em sites especializados elaborou a seguinte tabela das funções dos profissionais da controladoria, dividindo-os em três níveis de cargos administrativos: Operacional, Gerencial e Estratégico, respectivamente.

Nível Operacional	Nível Gerencial	Nível Estratégico
Analista	Chefe	<i>Controller</i>
Assistente	Coordenador	Diretor
Auxiliar	Encarregado	Gerente
Estagiário	Supervisor	Superintendente

Quadro 3 - Níveis de posicionamento dos cargos. Fonte: Oro et al. (2001).

2.3 PROCESSO DE GESTÃO

Gestão é a forma que os administradores conduzem as decisões e ações dentro das organizações, a fim de que ela alcance seus objetivos, ou em caso de desvio do planejado, seja logo tomada uma ação corretiva. O processo de gestão envolve todos os elementos da organização, tanto internos (estrutura, colaboradores, proprietários, etc.) quanto externos (mercado, clientes, fornecedores, etc). Tem como objetivo saber equilibrar todos esses elementos de uma forma harmoniosa para o andamento da organização.

É vasta literatura existente sobre o processo de gestão, e nelas se difundem geralmente quatro etapas que compõem a gerência da organização. As quais, Nascimento e Reginato (2007) as definem como Planejamento, Liderança Organização e Avaliação. Planejamento é toda a preparação da empresa e do cenário para ações futuras, envolvendo pessoas e tecnologias. Liderança caracteriza-se pelo ajustamento da estrutura da organização com o bom andamento do processo. Organização visa ajustar as tarefas e tecnologias para o aumento de produtividade da organização. Avaliação busca determinar o nível de qualidade do processo produtivo e dos produtos para determinar os dados das medidas de desempenho.

Figueiredo e Caggiano (1997) definem processo de gestão de acordo como os princípios administrativos de Planejamento, Organização e Controle, Comunicação e Motivação. Sendo Comunicação como a o processo de troca de dados e informações dentro a organização e Motivação sendo o envolvimento total dos membros da organização.

Para um melhor processo de gestão, as empresas são vistas como um sistema aberto, de acordo com o que elucida Oliveira *et al.* (2007, p. 149):

A empresa é um sistema aberto, composto de vários subsistemas ou processos que interagem harmonicamente entre si e se relacionam com o ambiente externo. Em outras palavras, sistema é um conjunto de partes integrantes e interdependentes que, em conjunto, formam um todo unitário com determinado objetivo e efetuam determinada função.

Na controladoria é importante a visão da empresa como um sistema aberto a fim de entender as influências que atuam sobre ela, chamadas por Oliveira *et al* (2007) de “*variáveis exógenas (política, economia, tecnologia, concorrência, etc.)*.”

Embasando-se na teoria de Nascimento e Reginato (2007), no contexto das atividades desenvolvidas em uma empresa, Sistema pode ser entendido como o conjunto de relacionamentos dinâmicos das diferentes áreas que otimizam a utilização dos recursos por ela consumidos. Neste caso, deve-se priorizar a integração ótima entre todas as áreas, de modo a beneficiar a empresa em sua totalidade.

2.4 ÁREAS DE ATUAÇÃO DA CONTROLADORIA

Diante das diversas áreas de atuações da controladoria nas organizações fica quase impossível uma mensuração exata de suas atividades dentro das organizações, conforme Schmidt e Santos (2006, p. 40) afirmam:

A determinação das funções da controladoria é uma tarefa quase impossível, considerando as várias atividades desempenhadas por este departamento. Essas tarefas têm dependência direta do tamanho da entidade, da sua forma constitutiva e de vários outros fatores, que, direta ou indiretamente, impactam nas funções da controladoria.

Conforme dito anteriormente, será utilizada a divisão utilizada pela maioria dos autores, Planejamento e Controle, e inserindo aqui as principais atividades do *controller*.

2.4.1 PLANEJAMENTO

Para Figueiredo e Caggiano o conceito de Planejamento seria:

Planejamento: Estabelecer e manter um plano integrado para as operações consistentes com os objetivos e as metas da companhia, a curto e a longo prazo, que deve ser analisado e revisado constantemente, comunicado aos vários níveis de gerência por meio de um apropriado sistema de comunicação. (1997, p. 27)

Os autores, em sua maioria, subdividem Planejamento de acordo com seu aspecto de elaboração. Neste, será utilizado a subdivisão adotada por Figueiredo e Caggiano (1997): Planejamento Estratégico e Planejamento Operacional. Assim sendo, os autores definem ambos. “Planejamento Estratégico: é uma definição, em termos de futuro, do que a entidade vai fazer e como vão ser utilizados estrategicamente seus recursos. Planejamento Operacional, segundo Oliveira, Perez Jr. e Silva (2007, p. 49) “é o detalhamento de uma ou mais operações específicas”.

Conforme dissertam Oliveira, Perez Jr. e Silva (2007, p. 19) sobre a atuação da controladoria no planejamento estratégico, “cabe ao *controller* assessorar o principal executivo e os demais gestores na definição estratégica, fornecendo informações rápidas e confiáveis sobre a empresa”. E quanto ao planejamento operacional, cabe ao *controller* “desenvolver um modelo de planejamento baseado no sistema de informação atual, integrando-o para a otimização das análises”.

Neste contexto, cabe afirmar que o papel da controladoria no planejamento, tanto estratégico como o operacional, é de estabelecer um sistema de informações para que todos os gestores estejam alinhados com as mesmas informações e idéias de direção da organização. Não é de sua responsabilidade o estabelecimento de ações para que tal plano seja executado, e sim dos gestores da organização. “Assim, a controladoria terá a responsabilidade de fazer com que exista um plano e que este seja apoiado por todos os níveis decisórios da entidade.” (SCHIMIDT; SANTOS, 2007, p. 61).

2.4.2 CONTROLE

Estabelecido um planejamento para a organização, esta tem a necessidade de saber se suas decisões e atividades estão sendo realizadas de acordo com o plano elaborado, ou seja, um acompanhamento e avaliação da situação atual com a planejada.

Segundo Anthony (1999, *apud* Mossiman e Fisch, 1999) controle é definido como um processo pelo qual a organização segue os planos e as políticas estabelecidos pela administração. Mossiman e Fisch (1999), depois da análise da literatura, avaliam controle

como uma fase do processo decisório, baseada no sistema de informação, em que é avaliada a eficácia empresarial.

Figueiredo e Caggiano (1997, p. 46) conceituam controle como um sistema de *feedback*, ou seja, de retorno de informações, que compara os resultados alcançados com os planejados e com os objetivos da organização.

Estes identificam com muita propriedade o aspecto mais importante do controle:

Um pré-requisito para o desempenho satisfatório da função de controle é um eficiente sistema de informações que revele a necessidade de ações corretivas em tempo apropriado, possibilitando aos gestores julgar se seu plano ainda é apropriado, diante de mudanças ambientais acontecidas, mês a mês, ano a ano.

Transitando a teoria de Figueiredo e Caggiano (1997), para que haja um controle efetivo da organização, esta tem que possuir um sistema de comunicação e informações eficazes, para que os dados e as informações das operações controladas e planejadas sejam confiáveis.

Dentre as atividades de controle exercidas pela controladoria nas organizações, Nascimento e Reginato (2007, p. 5) cita quatro de grande relevância: controle contábil, controle de custos, controle fiscal e controle de ativos.

3. Metodologia

A análise do caso apresentado, primeiro foi feita uma pesquisa bibliográfica sobre controladoria, do seu surgimento mundial e nacional, baseado em artigos publicados e também, definindo seu perfil e formação mais exigida.

De acordo com Gressler,

O estudo de caso é, freqüentemente, usado em pesquisas exploratórias de áreas novas e assuntos sobre os quais ainda não existe teoria disponível, assim como para descrever um processo ou efeitos de um evento ou de uma intervenção, ou para explicar um fenômeno complexo. Pode ainda ser usado para testar hipóteses que exijam novos instrumentos ou elevadas condições financeiras. Após um domínio maior de um determinado caso, o investigador poderá testar hipóteses em amostras representativas da população. (2003, p. 56)

Após o aprofundamento bibliográfico do tema proposto, deu-se início ao levantamento *in loco* da atuação da controladoria, buscando a estruturação formal do setor. Além disso, fora levantado as funções e exigência dos perfis dos profissionais atuantes em cada cargo da estrutura.

Gressler (2003, p.51) define fonte primária como sendo “[...]aquela que teve relação física direta com os fatos analisados, isto é, quanto o investigador foi o observador direto dos eventos ou utiliza-se de materiais de primeira mão [...]”.

Baseado nesses dois levantamentos de dados, podendo ser chamado o primeiro de levantamento teórico e o segundo de levantamento de dados primários, foi feito um comparativo da atuação da controladoria na organização e, por fim, com a análise, identificando desvios da prática encontrada na empresa analisada em relação ao teórico e as vantagens da atuação da controladoria na organização.

4. Descrição e análise de dados

Diante de todo o conteúdo exposto pela revisão teoria, será feita uma análise da estrutura, atividades e benefícios obtidos com a atuação da controladoria em uma agroindústria atuante na avicultura de mato grosso do sul.

4.1 A ORGANIZAÇÃO

A implantação do setor Controladoria na presente organização ocorreu em 2004 pela necessidade criada da falta de controles internos das operações, agravada ainda por um sistema de processamento de dados com falhas, onde se geravam “lacunas” que faziam com que nem todas as operações efetuadas pela empresa fossem acobertadas contabilmente de forma confiável. Para um melhor entendimento do caso apresentado, é apresentado na Figura 2 um fluxograma da produção da organização estudada.

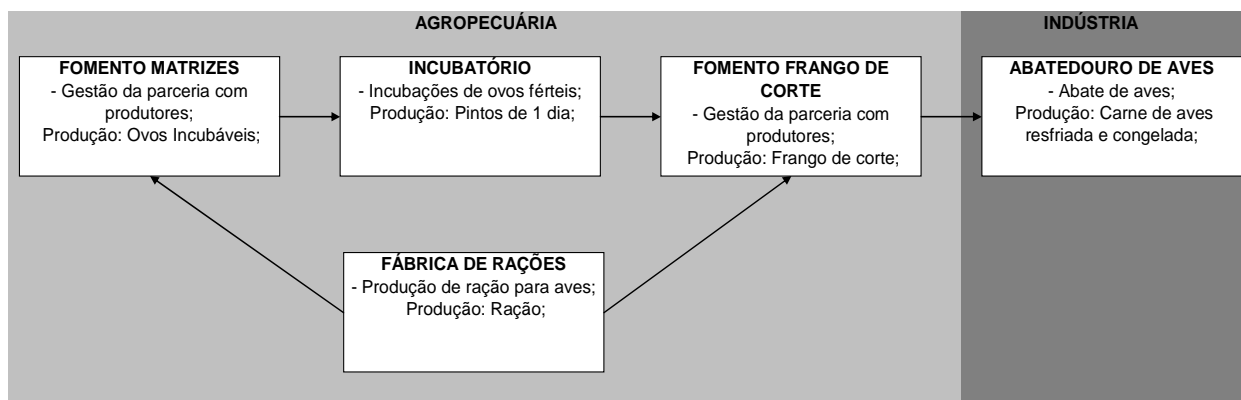


Figura 2 - Fluxograma de Operações. Fonte: Pesquisa de campo.

A estrutura da cadeia de produção é dividida em agropecuária e indústria, tendo respectivamente um gerente agropecuário e um gerente industrial responsável pelo andamento da produção de cada segmento. Cada setor apresentado conta com um supervisor de área.

4.2 A ESTRUTURA DA ORGANIZAÇÃO

Diante do exposto na Figura 2, será analisada a atuação da controladoria no planejamento e controle de todas as operações da organização, separando-as nos dois segmentos da organização, agropecuária e indústria. Para um melhor esclarecimento e citação da controladoria na estrutura organizacional da empresa, a Figura 3 apresenta o organograma dos setores da organização de forma sintética.

Pode-se constatar no organograma da organização um dado importante: a atuação da controladoria como uma função de apoio, e não ligada a um processo produtivo. Outra situação apontada com o organograma sintético da organização é a atuação do setor administrativo, que se dá ligada ao supervisor e posteriormente ao gerente, ambos do segmento produtivo.

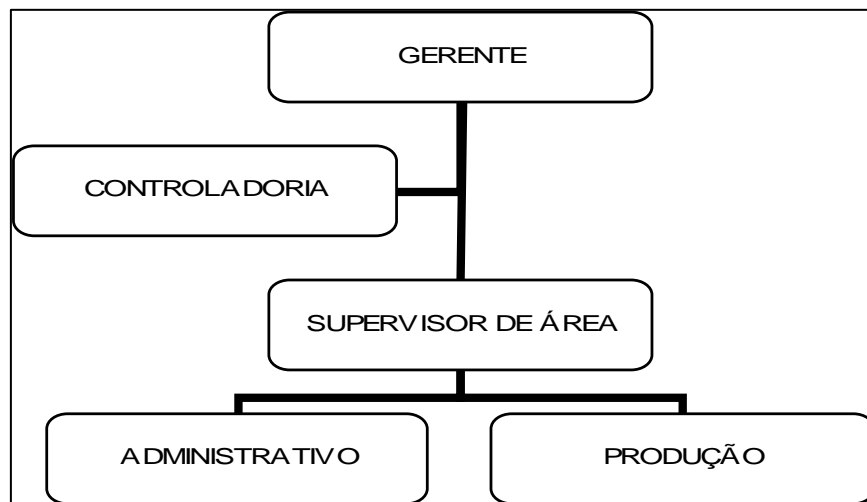


Figura 3 - Posicionamento da controladoria no organograma da organização. Fonte: Pesquisa de campo.

4.3 – ESTRUTURA DA CONTROLADORIA NA ORGANIZAÇÃO

Atuando como *staff*, a controladoria vem a ser um setor sem ligação direta com a produção, mas com a gestão dela, porém, não em uma relação de subordinação e sim de direcionamento e acompanhamento de ações e decisões.

O gestor da controladoria tem o cargo de gerente de controladoria corporativo, lotado fisicamente na matriz da companhia, porém têm em cada unidade seus coordenadores que são suas ligações com as unidades produtivas. Abaixo destes, temos em cada segmento, agropecuário e industrial, um analista pleno que tem sua função voltada para a gestão das operações das unidades de acordo com as diretivas e orientações repassadas pelo coordenador. A parte operacional fica com os auxiliares e analistas das unidades. A estrutura da controladoria na organização analisada pode ser observada na Figura 4.

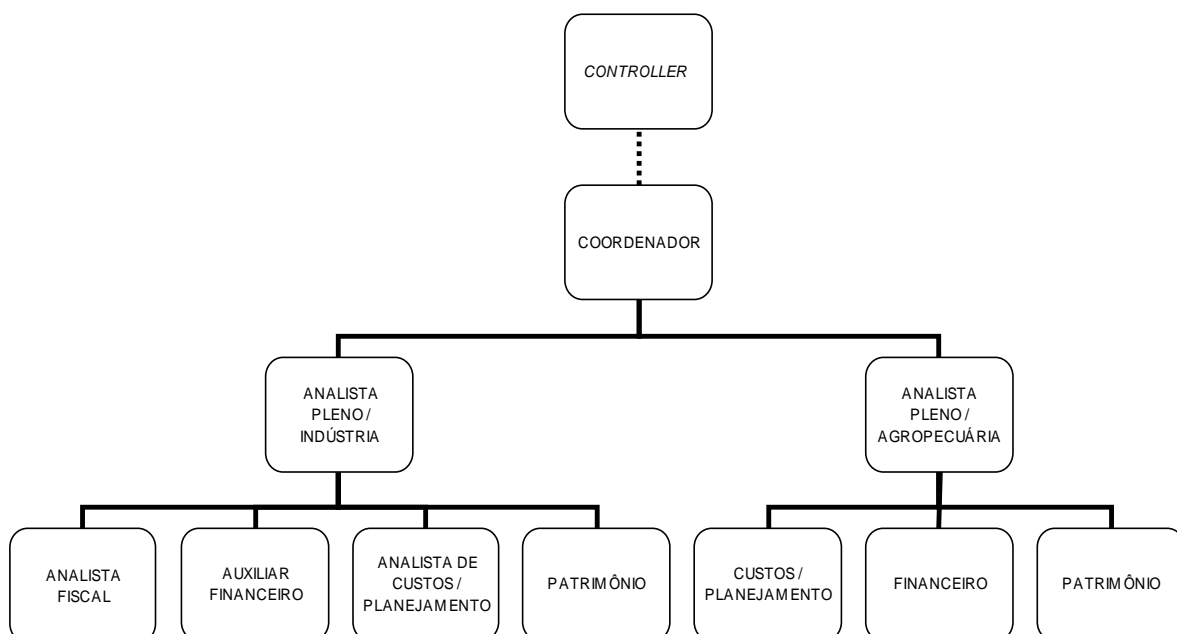


Figura 4 - Estrutura da controladoria. Fonte: Elaborado pelo autor a partir de pesquisa de campo.

A função de *controller* é situada na matriz da organização, pois é onde são tomadas as principais decisões sobre o rumo da companhia, através do conselho executivo. Cada unidade

regional conta com uma estrutura que inicia verticalmente no coordenador, e cada unidade produtiva possui um analista pleno.

4.4 ÁREAS DE ATUAÇÃO DA CONTROLADORIA

Na organização analisada, a controladoria tem sua atuação baseada nas seguintes áreas: fiscal, planejamento, custos, financeiro e controle de ativos, sendo que a análise de cada função será feita de acordo com os princípios de planejamento e controle propostos no artigo.

4.4.1 FISCAL

O setor fiscal é responsável pelo planejamento fiscal da regional. De acordo com a produção à ser realizada no ano corrente, sendo responsável por programar o montante que será desembolsado para o pagamento dos impostos federais, municipais e principalmente o estadual, com ênfase no Imposto Sobre Circulação de Mercadorias (ICMS).

O controle fiscal é exercido de forma a ter uma avaliação do ativo de créditos de impostos da unidade, principalmente onde há a exportação de mercadorias, em que a legislação prevê um volume grande de créditos. O setor fiscal tem a incumbência de manter um rígido controle de tais créditos, a fim de diminuir ao máximo o pagamento de impostos, o que atualmente é uma grande vantagem para as empresas.

Além das funções de planejamento e controle fiscal, o setor fiscal é responsável pelos lançamentos de entradas fiscais e manutenção de arquivos fiscais a fim de atendimento ao fisco, e a representação da organização junto a órgãos reguladores dos tributos.

O cargo para o setor fiscal é de um analista administrativo, com a ajuda de um auxiliar administrativo. O perfil exigido para o analista é de um profissional formado em Ciências Contábeis, devido às funções serem específicas de profissional contador, fiscalizado por órgão competente.

4.4.2 FINANCEIRO

A administração de um fundo de emergência, contabilização de documentos e atendimento financeiro a fornecedores são as principais funções deste setor. De um modo geral, a função financeira é desvinculada da controladoria, porém, com a implantação da controladoria, esta foi anexada ao setor pelo seu delicado controle.

O setor financeiro é constituído por um auxiliar administrativo, que vem logo abaixo do analista administrativo pleno no organograma da organização. O perfil exigido pelo cargo de auxiliar é de ensino superior incompleto, estando este cursando Administração ou Ciências Contábeis.

4.4.3 CONTROLE DE ATIVOS

O controle de ativos é uma função estratégica ligada à controladoria nas unidades produtivas, pois se inicia no planejamento anual da organização. De acordo com a definição dos gestores de quais serão os itens e as áreas de investimentos, este monta o plano anual de investimentos. Através deste plano, têm-se uma idéia completa de qual será o valor imobilizado da organização durante o ano. Outra vantagem é que com isso, tem-se também o valor da depreciação anual.

Para a maioria das empresas o valor de depreciação seria um aspecto não tão importante quanto a organização analisada. Isso porque no caso deste ramo de agroindústria, os animais reprodutores, chamados “matrizes”, têm seu plantel imobilizado, o que aumenta

significativamente o valor patrimonial da organização, porém, tem sua depreciação muito rápida, o que demanda um controle efetivo e atuante em cima dos valores neles empregados.

O responsável pelo controle de ativo é um auxiliar administrativo. O perfil exigido é de curso superior incompleto, com preferência pelos cursos de administração ou ciências contábeis.

4.4.4 PLANEJAMENTO

Esta pode se considerar a função de maior importância da organização, por sua forma mais literal, ou seja, que segue fielmente a literatura do termo controladoria. O setor de planejamento e controle é responsável por assessorar o gestor da unidade na elaboração do plano anual da organização, tanto de expansão quanto de manutenção das operações, de acordo com as diretrizes orçamentárias anuais recebidas do *controller* da organização. O acompanhamento das operações é feito através de indicadores elaborados corporativamente, com itens de controle relacionados ao plano anual a ser cumpridos.

O planejamento é exercido pelo analista pleno presente na estrutura da unidade. O perfil exigido é de uma pessoa formada em Administração, Ciências Contábeis ou Sistemas de Informação, isso devido a sua posição mais estratégica da controladoria na unidade produtiva.

4.4.5 CUSTOS

Planejamento de custos é feito com base nas atividades produtivas a serem realizadas. De posse do planejamento operacional da organização, o setor de custos, junto com o gestor da unidade define os valores a serem gastos de acordo com sua classificação. Os custos são separados da seguinte forma: mão-de-obra, fixos e variáveis.

O custo de mão-de-obra é definido por setor, considerando-se variáveis como aumento de quadro de pessoal, aumento de salários, dissídio coletivo, aumento de impostos, aumento de benefícios a colaboradores, entre outros. Os custos fixos são determinados de acordo com as atividades a serem desenvolvidas naquele ano, como contratação de serviços terceirizados, manutenções e despesas administrativas. Os custos variáveis são determinados de acordo com o volume de produção e a determinação dos custos a serem classificados como integrante da atividade produtiva fim da organização. O cargo oferecido pela empresa é de analista administrativo, exigindo-se curso superior incompleto, atuando na área de Administração ou Ciências Contábeis.

4.5 ANÁLISE

Analisando os dados apresentados pela empresa, buscou-se demonstrar as vantagens da controladoria na organização. Primeiramente, conforme evidenciado na literatura vigente, a empresa foi analisada como um sistema aberto, ou seja, um sistema que tenha uma entrada, uma transformação e uma saída, produtos no caso do setor produtivo, dados e informações no caso dos setores de gestão. Nesse aspecto a organização se encaixa perfeitamente como um sistema, facilitando o processo de planejamento e controle, pois faz com que os gestores tenham mais eficientemente os impactos de ações tomadas em todas as partes da cadeia produtiva.

O organograma evidenciado da posição da controladoria na organização demonstra sua função de *staff*, ou seja, apoio ao gestor na tomada de decisão e no planejamento tanto estratégico quanto operacional da unidade. Sendo um setor de apoio à tomada de decisão, este também deve corrigir possíveis distorções no andamento da organização quanto ao plano anual estabelecido. O fato de não estar ligado ao gestor da unidade e sim a um *controller*

corporativo da organização, demonstra que a controladoria é a ligação entre a unidade e a gestão corporativa, isso quer dizer que pode passar de apoio a setor fiscalizador, caso a gestão da unidade não venha a seguir os macro objetivos da empresa.

Baseado nas funções da controladoria estabelecidas pelo *Financial Executive Institute* (Horngren, 1985 *apud* Siqueira e Soltelinho, 2001, p. 68) serão classificadas as funções exercidas pela controladoria na organização analisada. Com isso, será analisado também se a função exercida traz as duas premissas, planejamento e controle, da controladoria.

Analisando setor fiscal, percebe-se que se enquadra na classificação de administração tributária. De acordo com o observado, tem sua função de planejamento e controle dentro da organização.

O setor financeiro da organização pode-se enquadrar na categoria de avaliação econômica devido a sua atuação com reflexos diretos no balanço da organização, atuando também como um termômetro do grau de endividamento da organização, podendo vir a comprometer seu endividamento.

O controle de ativos faz parte da categoria proteção de ativos. Porém, há ressalvas a serem feitas sobre esse setor da organização quanto ao aspecto de controle. O planejamento desta atividade é feita de acordo com o crescimento da unidade planejado para o ano seguinte. Porém, este planejamento vem a se engessar durante o ano, não abrindo para novos investimentos ou investimentos urgentes que possam vir a surgir. Isso demonstra que a flexibilidade ou reavaliação do plano traçado no início do exercício não acontece, fazendo muitas vezes com que empresa perca oportunidades de negócio e até de redução de custos com investimentos que durante o período se tornaram desnecessários devido a descoberta de novas alternativas mais viáveis.

O controle de custos é dividido de acordo com o tipo de custo, sendo custo de mão-de-obra, fixos ou variáveis. Os custos fixos e custos de mão-de-obra são planejados e controlados pelo analista de custos da controladoria anualmente em conjunto com a gestão administrativa da unidade, por se tratar de custo fixo. Nesse momento são reavaliados todas as operações administrativas da unidade e serviços prestados, bem como valores de contratos. No caso do custo de mão-de-obra é avaliado pelo supervisor de recursos humanos o volume de produção e a quantidade de colaboradores solicitada pelos supervisores de cada área.

Após todo o planejamento da organização feito por cada setor, é montado um material que irá para o corporativo da organização para validação. No caso de validação positiva, o planejamento de custos é lançado em um sistema de acompanhamento (orçado x realizado), que é acompanhado mensalmente, porém, o restante dos dados é armazenado em planilhas eletrônicas, o que não gera uma confiabilidade de dados para análise.

Avalia-se, então que a controladoria tem uma atuação clara no planejamento, mas muito operacional, pois ela chega ao ponto de definir valores ou volumes de orçamento, o que não é literalmente sua responsabilidade. De acordo com o referencial teórico citado, a controladoria é um setor de validação e acompanhamento do andamento da organização para que esta siga o plano anual definido pelo conselho executivo. Porém, na ponta do processo, ou seja, nas unidades produtivas, essa assume um papel de setor administrativo, e não de apoio.

Verificou-se também, algumas lacunas que estão presentes na atuação da controladoria, como controles internos, contemplado na classificação do *Financial Executive Institute* (Horngren, 1985 *apud* Siqueira e Soltelinho, 2001, p. 68) como relatórios para o governo, ainda mais com os casos de fraudes ocorridos nos últimos anos, citando-se o Caso Enron. Isso leva a outra lacuna presente na atuação, que é a chamada Governança Corporativa, que não se tem um claro perfil de atuação na organização.

Todas essas distorções poderiam ser eliminadas com uma reestruturação da atuação da controladoria, começando pela base do organograma, ou seja, pelas unidades através da definição de funções específicas para cada área e deixado as áreas citadas com não funções da controladoria, e sim administrativo. Outro fator a ser considerado é uma reavaliação do sistema de processamento de dados da organização, para que este produza relatórios confiáveis e que evite distorções de informações.

5. Conclusão

Com base na referência bibliográfica apresentada observa-se que o papel da controladoria em uma organização é de fundamental importância para seus aspectos econômicos, já que todas suas funções têm impacto direto na composição de seu balanço patrimonial. Inicialmente criada para fornecer informações aos clientes externos da organização, como acionistas e governo, teve sua atuação ampliada para todas as áreas que alimentam o sistema econômico da organização, atuando na fonte de informação.

Especificamente, o caso analisado trata-se de uma agroindústria, por isso analisou-se a base do planejamento e controle, atuantes pela controladoria nessa organização. Analisando sua atuação e abrangência dentro da organização, pode-se avaliar que o setor na organização ainda encontra-se em um estágio inicial, pois atua sobre problemas já gerados e evidentes, como custos, planejamento orçamentário e controle de ativos, porém ainda não foca a geração de informações e controle de processos que podem vir a ser o diferencial de grandes organizações nos dias atuais, com o advento de negociações de ações em mercados internacionais e ainda os vários casos de fraudes de informações para supervalorização de empresas, como foi o caso de empresas americanas. Para combater tudo isso, é exigida a máxima transparência de informações e resultados das organizações, onde entra a atuação corporativa da controladoria, alimentada por suas unidades produtivas.

Porém, pode-se considerar como um caminho grande já percorrido pela organização analisada, pois já tem uma estrutura montada que controla as atividades dentro da organização, apenas não usa o recurso da análise e processamento das informações para evidenciar problemas que possam surgir, ou que já surgiram, e não foram identificados.

A controladoria é um sistema que deve ser alimentado com precisão, deve ser planejada e inserida dentro da organização de forma gradual, para que não haja conflito de informações, que é sua “matéria-prima” de trabalho.

6. Bibliografia

CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. São Paulo: Atlas, 1999.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria**: Teoria e Prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

GRESSLER, Lori Alice. **Introdução à pesquisa**: projetos e relatórios. 2. ed. São Paulo: Loyola, 2003.

HORNGREN, Charles T. **Introdução à Contabilidade Gerencial**. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1985.

JOHNSSON, Marcelo Evandro; FRANCISCO FILHO, Valter Pereira. Controladoria. *in*: MENDES, J. T. G. **Finanças Empresariais**. Curitiba: Associação Franciscana de Ensino Senhor Bom Jesus, 2002.

MENDES, Ivantidio Guimarães. Controladoria Estratégica. **Revista FAE BUSINESS**. São Paulo, n. 4, dez. 2002.

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

NASCIMENTO, Auster M.; REGINATO, Luciane (Coord.). **Controladoria**: um enfoque na eficácia organizacional. São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, Luis Martins de; PEREZ Jr., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, Luís Martins; CHIEREGATO, Renato; PEREZ JUNIOR, José Hernandez; GOMES, Marliete Bezerra. **Controladoria Estratégica**. 2.^a ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ORO, Ieda Margarete; CARPES, Antonio Maria da Silva; DITTADI, Jadir Roberto; BENOIT, Alessandro Dias. *In*: 7º Congresso da USP de Controladoria e Contabilidade. **Anais do...** São Paulo: USP. 26 e 27 de julho de 2007.

SCHIMIDT, Paulo; SANTOS, José L. dos. **Fundamentos de Controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006.

SIQUEIRA, José Ricardo Maia de; SOLTELINHO, Wagner. O profissional de Controladoria no Mercado Brasileiro – Do Surgimento da Profissão ao Dias Atuais. **Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI – FEA – USP**. São Paulo, v.16, n. 27, p. 66 – 77, 2001. Disponível em <http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad27/Revista_27_parte_5.pdf>. Acesso em: 23 jul. 2008.