

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
ROSANGELA PEREIRA SOARES MACIEL

**A EMERGÊNCIA DE UM NOVO MODELO DE CONTROLADORIA SOB A
PERSPECTIVA DE GESTÃO DE RISCOS**

CURITIBA

2011

ROSANGELA PEREIRA SOARES MACIEL

**A EMERGÊNCIA DE UM NOVO MODELO DE CONTROLADORIA SOB A
PERSPECTIVA DE GESTÃO DE RISCOS**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de Especialista em Controladoria.

Prof. Dra. Márcia M. S. Bortolocci Espejo

CURITIBA

2011

À Deus que nos deu o dom da vida.
À minha família pelo apoio de sempre.
À Professora Marcia Bortolucci Espejo
pela ajuda, disposição e compreensão.

RESUMO

Por se tratar de um tema relativamente novo no Brasil, pode-se dizer que a controladoria ainda está em desenvolvimento nas empresas, variando muito de acordo com o tamanho e objetivos das empresas. As suas funções e atribuições, o papel do *controller*, o nível hierárquico e a posição organizacional não são bem definidos nas organizações e tampouco na literatura. As empresas precisam de melhores práticas de gestão, agilidade e confiabilidade nas informações. Em ocorrência de grandes falências e escândalos empresariais na última década, viu-se a necessidade de implantação de melhores sistemas de gestão de riscos para apoio a governança corporativa, a controladoria tem todas as condições para assumir esta tarefa, pois ela detém as informações de todas as áreas da empresa. Um novo modelo de controladoria, que seja independente da gestão e que reporte diretamente para o conselho de administração evitando assim o risco de agenciamento e que tenha funções não puramente técnicas, mas sim estratégicas é que propõe o presente estudo.

Palavras chave: Controladoria, Gestão de riscos, Governança corporativa.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	7
1.1	PROBLEMA DE PESQUISA.....	9
1.2	OBJETIVOS	10
1.2.1	Objetivo Geral	10
1.2.2	Objetivos Específicos.....	10
1.3	JUSTIFICATIVA	11
1.4	METODOLOGIA.....	12
1.5	ESTRUTURA DO TRABALHO	13
2	REFERENCIAL TEÓRICO	14
2.1	GOVERNANÇA CORPORATIVA.....	14
2.1.1	PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS PARA AS BOAS PRÁTICAS DE GOVERNANÇA CORPORATIVA	15
3	GESTÃO DE RISCOS	17
3.1	DEFINIÇÃO DO RISCO	17
3.1.1	TIPOS DE EVENTOS	19
3.3	TRATAMENTOS DOS RISCOS	21
4	CONTROLADORIA	23
4.1	MISSÃO DA CONTROLADORIA.....	24
4.2	FUNÇÕES DA CONTROLADORIA	25
4.3	DEFINIÇÃO DE CONTROLLER	27

4.4	FUNÇÕES DO CONTROLLER	28
4.5	PRINCIPAIS HABILIDADES DO CONTROLLER.....	28
4.6	CONTROLES INTERNOS.....	30
4.7	GESTÃO E CONTROLES INTERNOS	31
4.8	OBJETIVOS DOS CONTROLES INTERNOS.....	31
4.9	O PAPEL DA CONTROLADORIA NA GESTÃO EMPRESARIAL	33
4.10	O PAPEL DA CONTROLADORIA NO PLANEJAMENTO	34
4.11	CONTROLE.....	35
5	MODELO ATUAL DE CONTROLADORIA	39
6	PROPOSTA DO NOVO MODELO DE CONTROLADORIA DIANTE DE UM CONTEXTO DE GESTÃO DE RISCOS.....	41
7	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	45
	REFERÊNCIAS.....	47

1 INTRODUÇÃO

Com o advento da globalização, as empresas tornam-se cada vez mais competitivas. Os consumidores estão tornando-se mais exigentes, e para fidelizá-los, as empresas investem ainda mais na melhoria da qualidade de seus produtos e serviços. Essa disputa por mercados levam as empresas à constante busca por inovações, para desta forma, manter-se sempre atualizadas.

Para sobreviver e ter sucesso, as empresas precisam utilizar conceitos e também ferramentas que auxiliem e possibilitem o controle do seu desempenho, surgindo assim à necessidade de controle. Tais organizações precisam de novas e melhores práticas de gestão, melhoria nos seus processos e agilidade nas informações. Sendo assim a Controladoria ganha um papel cada vez mais importante dentro das organizações, adaptando-se aos novos modelos de gestão e atendendo as necessidades dos usuários de suas informações.

Nas empresas modernas, diferentemente do passado, onde o proprietário da empresa era o principal executivo, há uma clara separação entre os que detêm a propriedade e os que realizam a gestão da empresa, essa separação é em consequência da complexidade da administração empresarial, que exige especialistas em diferentes áreas funcionais.

A separação entre a propriedade e o controle, fez com que surgisse a necessidade da criação de mecanismos que alinhassem os interesses dos gestores aos dos acionistas, a fim de fazer com que os primeiros agissem a fim de propiciar o melhor para a organização, entendido como a maximização da riqueza a partir do que foi investido. A governança corporativa insere-se neste contexto, podendo ser definida como o conjunto de mecanismos internos e externos, que visam harmonizar a relação entre os gestores e os acionistas.

A Controladoria foi criada com o objetivo de ajudar os gestores na tomada de decisões, sendo assim caracteriza-se como um órgão de apoio, com a responsabilidade bem definida de assegurar a obtenção dos resultados planejados.

O modelo de gestão idealizado pela Controladoria baseia-se no fato de fazer-se cumprir as crenças e os valores cultivados pela empresa. Devido a essa grande importância, o papel da Controladoria é alvo de muita discussão nas organizações. Dessa forma percebe-se uma necessidade de evolução nos modelos atuais de controladoria.

A preocupação ainda maior com o gerenciamento de riscos é em decorrência de muitos escândalos corporativos na última década, como a falência de grandes empresas, isso demonstra a fragilidade do ambiente de controle. É sabido que o risco é inerente às atividades empresariais, dessa forma, o controle da gestão de recursos para apoio a governança de forma eficaz e eficiente é fundamental para o sucesso da empresa.

Partindo do pressuposto de que a Controladoria deveria ser o setor responsável por minimizar os riscos empresariais, a proposta do presente estudo é que a Controladoria seja independente e que se reporte diretamente ao Conselho de Administração da Empresa, evitando assim o risco de agenciamento, e trazendo maior clareza e imparcialidade nas informações. Dessa forma a Controladoria seria uma ferramenta da Governança Empresarial, que é hoje muito necessária nas organizações modernas.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

As rápidas mudanças que estão ocorrendo no cenário empresarial fazem com que as empresas cada vez mais se preocupem em manter-se no mercado. A relativa estabilidade econômica, a abertura de mercados, o aumento na concorrência e as exigências dos consumidores obrigam as empresas a buscar novas formas de se adequarem.

Por ser uma abordagem relativamente nova nas empresas brasileiras, algumas dúvidas sobre qual é o efetivo papel da Controladoria no processo de gestão ainda são frequentes, isso justifica o fato de algumas empresas não implantarem ou manterem formas inadequadas de controle.

As transformações empresariais, como aquisições e fusões, o alto custo de capital, privatização de empresas estatais e a baixa profissionalização nas companhias dos países emergentes, vêm aumentando ainda mais a discussão sobre a qualidade da governança empresarial, que se torna cada vez mais necessária nas organizações modernas.

A boa governança corporativa e as práticas éticas nos negócios deixaram de ser requinte e agora são leis americanas, isso após uma sequência de fraudes corporativas, que demonstrou falta de transparência nos negócios, afetando a credibilidade das empresas nas bolsas de valores, e conseqüentemente, com o seu público interno e externo.

O conceito de risco é muito amplo, porém pode-se resumir dizendo que ele pode ser qualquer fato que possa ter impacto nos resultados de uma organização. Tendo em vista as múltiplas ameaças potenciais à saúde e a continuidade dos negócios, tem-se observado uma crescente iniciativa do mundo empresarial no sentido de aprimorar as práticas de gestão responsável e transparente, de modo a mitigar riscos e reforçar a segurança operacional. Isso não é tarefa fácil e para isso se fazem necessárias mudanças no modelo atual de Controladoria, para que ela realize amplamente o seu papel que é de reduzir os riscos empresariais.

Dessa forma abaixo é apresentada a questão do problema de pesquisa:

De que forma a controladoria, enquanto modelo gerencial, pode contemplar a gestão de riscos corporativos?

1.2 OBJETIVOS

O presente trabalho possui objetivo geral e objetivos específicos que são explicitados a seguir.

1.2.1 Objetivo Geral

Propor um novo modelo de Controladoria, que seja independente da gestão e que se reporte diretamente ao Conselho de Administração, contemplando a minimização do risco de agenciamento.

1.2.2 Objetivos Específicos

Reportar de que forma a Controladoria pode contribuir para a Governança corporativa;

Explicitar os principais modelos de controladoria contemplados pela literatura nacional;

Propor mudanças nos modelos atuais de Controladoria, como a independência dela da gestão, tornando-a assim subordinada diretamente ao Conselho de Administração;

Contribuir para o estudo da Controladoria e seu processo de evolução, incluindo a gestão de riscos corporativos no seu modelo de gestão.

1.3 JUSTIFICATIVA

Diante das frequentes mudanças no mundo dos negócios, as decisões para manter a desejada eficácia empresarial, tornam-se cada vez mais difíceis. Para isso é necessário um modelo de gestão bem estruturado e um conjunto de estratégias muito bem formulado de acordo com os objetivos, missão, crenças e valores da empresa.

Para se manterem competitivas, fidelizar e manter os seus clientes, as empresas precisam de uma busca constante de inovações, com isso tornam-se necessários investimentos em tecnologia, e busca por profissionais qualificados. Além disso, as empresas precisam cada vez mais de um setor especializado para ajudar os gestores na tomada de decisões e prevenir os riscos empresariais, que vão desde os mais convencionais como um desastre natural ou de interrupção de fornecimento de um insumo, como outros de dimensões maiores que podem acabar com a existência de uma empresa. Nos últimos anos a gestão de riscos ganhou força no mundo dos negócios, especialmente depois de alguns escândalos contábeis no início dos anos 2.000, porém os avanços ainda são lentos, especialmente porque o leque de riscos está cada vez mais amplo.

Com algumas adequações a Controladoria, pode fazer uma gerência de risco altamente eficaz, capaz de identificar, avaliar, monitorar e controlar mudanças de todos os tipos que possam impactar ou expor às oportunidades de risco. As

empresas precisam saber qual a importância da controladoria como ferramenta na tomada de decisões, não importando o tamanho da empresa.

O presente estudo visa propor uma evolução nos modelos atuais. Tendo em vista que a maior parte das pesquisas sobre Controladoria propõe modelos para a sua utilização, apresenta funções e discute sobre controles internos, percebe-se que ainda há um processo de evolução de modelos e teorias sobre o assunto, com um crescimento gradativo no desenvolvimento de trabalhos práticos, voltados para as rotinas reais das organizações.

1.4 METODOLOGIA

O método utilizado para a elaboração da monografia é uma pesquisa bibliográfica a fim de coletar dados qualitativos, pois não emprega nenhum dado estatístico para coleta e tratamento de dados.

Para Gil (2002), pode-se definir pesquisa como o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo, proporcionar resposta aos problemas que são propostos. A pesquisa é desenvolvida mediante a apresentação dos conhecimentos disponíveis e a utilização cuidadosa de métodos, técnicas e outros procedimentos científicos.

Segundo Beurer (2005, p. 92), “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”. O trabalho em questão tem objetivos descritivos, uma vez que se preocupa em observar fatos sem nenhuma manipulação do pesquisador.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

O presente trabalho é composto por introdução, onde serão apresentados, o problema de pesquisa, os objetivos geral e específico, metodologia aplicada e justificativa; o referencial teórico é composto pelos temas de governança corporativa, gestão de riscos, - controladoria – definição, missão e funções, definição e funções do *controller*, definição do modelo atual de controladoria e a proposta de um novo modelo de controladoria sob a perspectiva da gestão de riscos, conclusão e referências.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo trata da governança corporativa, bem como seus conceitos, sua origem nas empresas no mundo até chegar ao Brasil, trata ainda de sua importância e de suas atribuições, bem como os principais princípios para suas melhores práticas.

2.1 GOVERNANÇA CORPORATIVA

O conceito de Governança corporativa atingiu a sua plena maturidade somente na década de 1990, porém há mais de 50 anos vem passando por uma evolução, começando na década de 1950 onde os conselheiros da administração eram pouco atuantes, e a presença forte dos acionistas, sócios controladores ou grupos familiares. O termo Governança corporativa, apesar de já estar em uso nos países avançados há mais de dez anos, ainda é novo no Brasil. Ao longo dos últimos anos, apareceram diversas definições.

Para Lameira (2001, p. 29), “é o conjunto dos mecanismos econômicos e legais que são alterados por processo políticos, objetivando melhorar a proteção dos direitos dos acionistas e credores (investidores de forma geral) em uma sociedade.”.

O Instituto Brasileiro de Governança corporativa é o primeiro órgão criado no Brasil com foco específico em Governança corporativa. Dentre suas iniciativas e esforços neste campo, destacam-se a elaboração e revisão do código brasileiro das melhores práticas de governança corporativa.

Em 1999, o IBCG Instituto Brasileiro de Governança corporativa, órgão criado com o objetivo principal de contribuir para otimizar o conceito de governança corporativa nas empresas brasileiras, define governança corporativa como “o sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e monitoradas, envolvendo o relacionamento entre os acionistas, conselho de administração, diretoria, auditoria independente e conselho fiscal.

Ainda segundo o IBGC (1999), esta maior preocupação com a governança corporativa no Brasil, é devido a mudanças que são decorrentes de:

- a) Das privatizações;
- b) Do movimento internacional de fusões e aquisições;
- c) Do impacto da globalização;
- d) Da necessidade de financiamento e, conseqüentemente, o custo de capital;
- e) Da intensificação dos investimentos de fundos de pensão;
- f) Da postura mais ativa de atuação dos investidores institucionais nacionais e internacionais.

Pode-se dizer que a Governança corporativa é um movimento que visa definir práticas organizacionais, por meio do cumprimento de aspectos legais, que permitam o estabelecimento de um melhor relacionamento entre acionistas, auditores independentes, executivos e demais envolvidos, buscando assim, a proteção dos direitos de todas as partes envolvidas em uma organização.

2.1.1 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS PARA AS MELHORES PRÁTICAS DE GOVERNANÇA CORPORATIVA

Os códigos de melhores práticas apresentam sugestões para o melhoramento da Governança corporativa. Estudos comparativos sobre estas práticas mundiais apresentam os pontos de maior destaque para o desenvolvimento da governança. Segundo Lodi (2000, p. 19), os princípios são:

- a) Transparência (*disclosure*): é a transparências dos dados relativos às empresas, evitando a ocorrência de informações privilegiadas;
- b) Equidade (*fairness*): que significa a justiça e equidade nos relacionamentos entre os acionistas, evitando que os majoritários, sejam beneficiados em detrimento dos minoritários;
- c) Prestação de contas (*accoutantability*): que é a responsabilidade pela prestação de contas;

d) Cumprimento das leis (*compliance*): que é o estrito cumprimento da lei.

Conforme o IBGC (2011), a observação e o cumprimento destes princípios, leva a organização a adquirir valor, permitindo uma melhor administração, em benefício de todos os acionistas e demais envolvidos a ela.

3 GESTÃO DE RISCOS

3.1 DEFINIÇÃO DO RISCO

De acordo com Brito (2003, p. 15) “a gestão do risco é o processo por meio do qual as diversas exposições ao risco são identificadas mensuradas e controladas”.

O risco corporativo pode ser determinado pelo conjunto de riscos que afetam ou podem afetar a organização, sobreviver ao risco é um dos maiores desafios à existência e sobrevivência das empresas. O caminho é adotar estratégias corretas para definir o futuro da empresa. O risco do negócio pode surgir de várias formas, podendo estar ligado às decisões de investimentos estratégicos, no lançamento de determinado produto, nas estratégias de marketing, competição de mercado e incertezas quanto ao comportamento das vendas entre outros fatores.

O risco está presente em todas as empresas, cabe a elas saber administrá-lo, é aí que atua a gestão de riscos, que objetiva identificar e analisar os riscos potenciais relacionados ao negócio da empresa e apresentar medidas de prevenção para os eventos críticos esperados e os inesperados.

A gestão de riscos de tem função de proteção dos recursos humanos, matérias, ambientais e financeiros de uma empresa, quer através da eliminação ou redução de seus riscos, quer através do financiamento dos riscos remanescentes, conforme seja economicamente mais viável. (DE CICCIO, 2003, p. 16)

Segundo Gitman (1997), o risco pode ser definido como possibilidade de perda, ou como variabilidade de retornos esperados relativos a um ativo; incerteza seria outro termo formalmente usado com o mesmo sentido de risco.

Segundo Herzog (2006), não só a esfera de riscos se diversificou como eles se tornaram mais ameaçadores. Em pesquisa recente da consultoria Ernest & Young, com 400 executivos em 16 países, 67% afirmam que o nível de risco

aumentou nos últimos dois anos. E 42% admitiram que as estratégias de gerenciamento de riscos de suas companhias estão repletas de flancos. Conforme pesquisa com 269 executivos de empresas globais, segue ranking das principais ameaças:

O Ranking das Ameaças	
1	Reputação Ameaças à imagem de produtos ou marcas
2	Regulatório Desrespeito à legislação
3	Capital humano Escassez de talentos e turbulências na sucessão
4	Tecnologia Falhas operacionais e no sistema de segurança
5	Mercado Desvalorização dos ativos
6	Crédito Inadimplência dos clientes
7	País Desafios específicos de uma região
8	Financiamento Dificuldade de obter crédito
9	Terrorismo
10	Desastres Naturais

Quadro 1- O Ranking das Ameaças

Fonte: *The Economist Intelligence Unit* citado por Herzog (2006)

Uma das razões para o crescimento da preocupação com a gestão de riscos, é que as empresas estão tomando nova consciência dos perigos potenciais decorrentes do contínuo progresso tecnológico que a humanidade vem alcançando.

Elas reconhecem que para serem líderes de mercado, no atual ambiente de negócio, uma companhia deve ter um processo dinâmico de gerência de risco que cubra exposições críticas e que permita a companhia de identificar rapidamente e responder às circunstâncias de mudança.

3.1.1 TIPOS DE EVENTOS

Muitos são os eventos defendidos em relação aos riscos, em diversas publicações estão discriminados eventos internos e externos. Na publicação do Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), pode resumidamente dizer que os tipos de eventos são:

- **Econômicos:** os eventos contemplam oscilações de preços, disponibilidade de capital, redução nas barreiras à entrada da concorrência, cujo resultado se traduz em um custo de capital mais elevado ou mais reduzido, e em novos concorrentes. Tais eventos contemplam a disponibilidade de capital, emissões de crédito, inadimplência, concentração, liquidez, mercados financeiros, desemprego, concorrência, fusões e aquisições.
- **Meio Ambiente:** os eventos podem ser incêndios, inundações, terremotos, provocando danos em fábricas ou edificações, restrição quanto ao uso de matéria prima e perda de capital humano. Estes eventos contemplam as emissões e dejetos, energia, desastres naturais, desenvolvimento sustentável.
- **Políticos:** eleição de agentes do governo com novas agendas políticas e novas leis e regulamentos, resultando, por exemplo, na abertura ou na restrição ao acesso a mercados estrangeiros, ou elevação ou

redução na carga tributária, podendo ser mudanças de governo, legislação, política pública, regulamentos.

- **Sociais:** são alterações nas condições demográficas, nos costumes sociais, na estrutura familiar, que por sua vez podem provocar mudanças na demanda de produtos e serviços, novos locais de compras, demandas relacionadas a recursos humanos e paralisações de produção, podem contemplar as características demográficas, comportamento do consumidor, cidadania corporativa; privacidade e terrorismo.
- **Tecnológicos:** são novas formas de comércio eletrônico, que podem provocar aumento na disponibilidade de dados, reduções de custos de infraestrutura e aumento da demanda de serviços com base em tecnologia, como exemplo é possível citar comércio eletrônico, dados externos e tecnologias emergentes.
- **Pessoal:** são referentes aos processos com funcionários e colaboradores da empresa, onde estão relacionados com a capacidade quanto à função que atua e a falta de ética, como a capacidade dos empregados, atividade fraudulenta, saúde e segurança.
- **Organizacional:** refere-se a como a empresa está organizada, como os diversos setores da empresa se comunicam.
- **Infra Estrutura:** relaciona-se com tudo que possa ser físico, como condição das edificações, estradas, entre outros. Como a empresa está preparada para crescimento e capacidade instalada, podendo contemplar a disponibilidade de bens, a capacidade dos bens, acesso ao capital e complexidade.

Conforme Padoveze e Bertolucci (2005), para se definir um modelo adequado para gerenciamento do risco, é necessário primeiramente definir quais são os riscos existentes. Tal como a grande variedade de definições de riscos, existem também

riscos de muitas naturezas diferentes, tais como os ligados a saúde do trabalhador, ao meio ambiente, financeiros, de mercado, operacionais, econômicos, legais e de crédito, entre outros. Esses riscos muitas vezes se interagem e se somam entre si, afetando os resultados operacionais.

3.1.2 TRATAMENTO DE RISCOS

Para o Centro da Qualidade, Segurança e Produtividade para o Brasil e América Latina (2010) ponto de partida para a identificação de opções de tratamento de riscos é geralmente uma análise crítica das diretrizes existentes para o tratamento de um tipo específico de risco, por exemplo:

- a) Evitar o risco, decidindo senão iniciar e continuar a atividade que o gera (quando possível);
- b) Mudar a probabilidade do risco, para reduzir a probabilidade dos resultados negativos;
- c) Mudar o impacto, para reduzir a extensão das perdas. Isso inclui medidas antes da ocorrência do evento, tal como instalação de mecanismos de proteção e controle, bem como ações após ocorrência do evento, tais como plano de contingência;
- d) Compartilhar riscos. Isso quer dizer que outra parte ou outras partes irão assumir ou compartilhar alguma parte do risco, preferencialmente através do consentimento mútuo. Os mecanismos para isso incluem o uso de contratos, seguros e estruturas organizacionais. Quando os riscos são compartilhados total ou parcialmente, a organização que transfere o risco adquire um novo risco, uma vez que a organização

para que o risco foi transferido pode não gerenciá-lo de uma maneira eficaz;

- e) Assumir o risco.
- f) A seleção mais apropriada implica em balancear o custo de implementação de cada opção e os benefícios dela derivados. Em geral, o custo para gerenciar riscos precisa ser medido comparativamente aos benefícios obtidos, considerando todos os contextos. É importante considerar todos os custos diretos e indiretos e os benefícios, sejam eles tangíveis ou intangíveis, e mensurá-los em termos financeiros ou outros. As decisões devem levar em conta as opções para tratamento de riscos que não são justificáveis do ponto de vista estritamente econômico, pois requisitos legais e de responsabilidade social podem se sobrepor a uma simples análise financeira de custos e benefícios.

4 CONTROLADORIA

Surgiu no início do século XX nas grandes corporações norte americanas, com a finalidade de realizar um rígido controle de todos os negócios das empresas relacionadas, subsidiárias e filiais. No Brasil, a controladoria teve um incremento, de acordo com Siqueira e Soltelinho (2001, *apud* Beuren e Silva, 2008), na década de 1960, em função do crescimento da participação da indústria na matriz produtiva brasileira.

a participação na economia brasileira de empresas multinacionais é o pano de fundo para o surgimento da Controladoria no Brasil, pois através dessa participação, foi aplicada a cultura da controladoria trazida pelas empresas americanas. Com o acirramento da competição, as empresas nacionais foram obrigadas a se reestruturar e, conseqüentemente, o aumento da competitividade exigiu a formação de novos profissionais que assegurassem o controle sobre a organização. (SIQUEIRA E SOLTELINHO, *apud* BEUREN E SILVA, 2008).

A Controladoria é um setor de grande responsabilidade dentro das empresas, pois é vista como um órgão de assessoria à alta administração, capaz de organizar e reportar dados e informações relevantes ao ponto de influir diretamente nas decisões dos gestores. É responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de uma empresa.

Para Borinelli (2007), controladoria é um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle de processo de gestão organizacional. No Brasil, a função do “*controller*” emergiu com a instalação de multinacionais norte-americanas no país. Na época, os profissionais dessas empresas vinham para ensinar as teorias e práticas contábeis aos responsáveis por essa área, visando manter um adequado sistema de controle sobre as operações das empresas relacionadas.

Padoveze (2005, p. 32), comenta que:

A controladoria é o ramo da ciência que cuida do patrimônio empresarial, por meio da identificação, mensuração, comunicação e decisão sobre os eventos econômicos e, portanto, é igual a contabilidade. A controladoria é o exercício da função contábil em toda a sua plenitude.

Vista como órgão administrativo, segundo Mosimann e Fisch (1999, p.11), a controladoria teria:

A finalidade de garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção de eficácia econômica de suas áreas, funcionando assim como ferramenta de coordenação de esforços.

Existem muitas definições sobre a Controladoria, tais definições caminham para o mesmo sentido, seja ela uma unidade ou área fornecedora ou gerenciadora de informações relevantes ela visa a eficácia das áreas que estão sob sua coordenação. É um órgão envolvido diretamente nas atividades empresariais, possui ainda a característica de integradora entre as demais áreas, aumentando a comunicação e facilitando o desempenho das operações.

4.1 MISSÃO DA CONTROLADORIA

Assim como a missão da empresa está ligada ao fornecimento de produtos e serviços que atendam as necessidades dos consumidores, a missão da Controladoria também está ligada ao oferecimento de produtos e serviços e está influenciada pelo modelo de gestão da empresa, ou seja, a missão da Controladoria deve andar lado-a-lado com a missão geral da empresa.

Para Borinelli (2007), resumidamente pode-se deduzir três enfoques diferentes de missão para a controladoria, a saber:

- a) Otimização do resultado econômico;
- b) Coordenação de esforços em busca de um resultado estratégico;
- c) Suporte ao processo de gestão.

Segundo Mosiman e Fisch (1999, p. 90), “a missão da Controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas.” Assim como todas as áreas de responsabilidade de uma empresa, a controladoria deve esforçar-se para garantir o cumprimento da missão e continuidade da organização no mercados, coordenando os esforços para conseguir o melhor resultado para a empresa.

Segundo Catelli (2001), a missão principal da controladoria é assegurar a otimização do resultado econômico da organização. Ela deve dar suporte a todo processo de gestão empresarial por intermédio de um sistema de informação eficaz que serve de apoio à gestão na mensuração econômica das operações de planejamento, controle e avaliação de resultados e desempenhos dos gestores e de suas áreas de responsabilidade.

4.2 FUNÇÕES DA CONTROLADORIA

A Controladoria tem como funções principais exercer o controle contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial da instituição. Deve possuir uma visão generalista com o intuito de influenciar e assessorar todos os outros departamentos da empresa, onde as informações são geradas e colocadas à disposição dos executivos para a tomada de decisão.

Para Perez Júnior (1997, p. 36), “a função básica da Controladoria será de garantir a perfeita realização do processo de ‘decisão-ação-informação-controle’, acompanhando e controlando as atividades da empresa.”.

Segundo Mossimann e Fisch (1999), em resumo as principais funções da controladoria são a implantação dos sistemas de:

- a) Informação: compreendendo os sistemas contábeis e financeiros da empresa, sistemas de pagamento e recebimento, folha de pagamento, etc.
- b) Motivação: referente aos efeitos dos sistemas de controle sobre o comportamento das pessoas diretamente atingidas.
- c) Coordenação: visando centralizar as informações com vistas à aceitação de planos sob o ponto de vista econômico e à assessoria da direção da empresa, não somente alertando para situações desfavoráveis em alguma área, mas também sugerindo soluções.
- d) Ativação: com o intuito de interpretar fatos e avaliar resultados por centro de resultado, por área de responsabilidade e desempenho gerencial.
- e) Planejamento: de forma a determinar se os planos são consistentes ou viáveis, se são aceitos e coordenados e se realmente poderão servir de base para uma avaliação posterior.
- f) Acompanhamento: relativo à contínua verificação da evolução dos planos traçados para fins de correção de falhas ou revisão do planejamento.

Resumidamente, pode-se dizer, que a função básica da controladoria é auxiliar na otimização dos resultados da empresa, dando apoio aos processos decisórios, e monitorando as consequências decorrentes das ações que forem implantadas.

As funções da Controladoria vão muito além de reportar resultados, ou controlar os sistemas de informação, defini-las não é tarefa fácil, porém em resumo é possível afirmar que suas funções são de administrar, identificar, medir, informar e também decidir sobre todos os eventos importantes dentro da empresa, pois sua função é estratégica.

4.3 DEFINIÇÃO DE CONTROLLER

Controller é o profissional que conduz as atividades de controladoria em uma empresa, ele é responsável por reunir, analisar, conferir e preparar registros financeiros e contábeis, controlando os diversos setores das empresas, e ser o responsável pela implementação de uma política econômica na empresa.

Segundo Padoveze (2004), a essência da função de controller, é uma visão proativa, permanentemente voltada para o futuro. Essencial para a compreensão apropriada da função de controladoria é uma atitude mental que energiza e vitaliza os dados financeiros por aplicá-los ao futuro das atividades da companhia.

O controller deve medir as possibilidades de sua empresa perante as realidades externas, para fixar objetivos, estabelecer políticas básicas, elaborar o organograma com responsabilidades definidas para cada cargo dentro da organização, estabelecer padrões de controle, estruturar métodos eficientes de comunicação e manter um sistema adequado de relatórios. (TUNG, 1993, p. 34)

O controller pode e deve exercer influência junto aos demais gestores da empresa, deve ter o conhecimento da empresa como um todo, e seus planos de ação, isso tudo associado ao conhecimento científico da administração econômica, permitem ao profissional de Controladoria exercer um papel influenciador.

4.4 FUNÇÕES DO CONTROLLER

O papel do controller é zelar pela continuidade da empresa fazendo com que as atividades desenvolvidas alcancem resultados superiores aos que alcançariam se fossem desenvolvidos independentemente. Segundo Morante e Jorge (2008), resumidamente pode-se dizer que as principais funções do controller são:

- a) Implantação e a atualização do plano de contas da organização;
- b) A preparação e a interpretação dos relatórios financeiros da organização;

- c) A verificação sistemática e permanente dos objetivos e metas;
- d) A compilação dos custos de produção e vendas;
- e) O dimensionamento do ativo circulante da organização;
- f) A preparação e o acompanhamento das responsabilidades fiscais da organização;
- g) A elaboração e análise de informações gerenciais;
- h) A elaboração do planejamento orçamentário da organização;
- i) A análise e o dimensionamento dos riscos físicos presentes na organização;
- j) O estabelecimento de métodos e sistemas de trabalho;
- k) O acompanhamento e implementação dos ativos fixos da organização;
- l) Atuação na gestão financeira da organização;
- m) Análise e acompanhamento dos contratos da organização;
- n) Aprovação de pagamentos;
- o) Aplicação dos regulamentos e normas internas da organização.

As funções do controller variam muito, estas variáveis compreendem o tamanho, ramo de atividade e outras características das empresas. Também é possível perceber isto na literatura, pois há vários conceitos diferentes e às vezes até contraditórios sobre as funções do controller.

As funções do controller vão muito além de ser o responsável pelo setor de controladoria, ele deve ser um profissional completo que entenda de contabilidade, administração, economia, e muitas outras áreas, ele é um profissional com atividades mais complexas dos outros executivos da organização, porque há muitas áreas funcionais sob as quais ele é responsável.

4.5 PRINCIPAIS HABILIDADES DO CONTROLLER

Para Morante e Jorge (2008), o profissional que conduz as atividades da área de controladoria precisa reunir algumas competências e habilidades específicas, que em resumo são:

- a) Habilidade analítica, em especial de relatórios numéricos: o controller deve ser capaz de interpretar e analisar os relatórios contábeis;
- b) Habilidade na formulação de diagnósticos, a partir de informações cruzadas: o profissional da controladoria pode agregar informações de diferentes setores (compras, contabilidade, financeiro), por exemplo, para diagnosticar uma situação-problema dentro da organização;
- c) Habilidade na previsão de dificuldades: ou seja, ele deve ser proativo;
- d) Habilidade na elaboração de relatórios em linguagem acessível: o profissional deverá ser articulado e ter boa comunicação;
- e) Habilidade na proposição de alternativas para solução de eventuais dificuldades detectadas para a consecução dos objetivos traçados;
- f) Habilidade na formulação de previsões com base estatística: o controller deverá ter noções amplas de vários ramos do conhecimento, não apenas nas ciências sociais como também nas humanas, exatas e outras;
- g) Persistência na superação das dificuldades;
- h) Habilidade no aconselhamento, com vistas à solução de problemas e mesmo na análise de problema potencial;
- i) Rapidez e ponderação na tomada de decisão: pois isso é fundamental para a solução de problemas;
- j) Equilíbrio e ponderação na tomada de decisão;
- k) Habilidade na percepção das limitações pessoais dos seus pares e colaboração para a sua superação: o profissional de controladoria deve acima de tudo trabalhar com as diversidades e diferentes pontos de vistas das pessoas que trabalham com ele.

Além de todas estas habilidades o controller deverá desenvolver a sua criatividade, liderança e a sua capacidade de diagnóstico para ajudar na solução dos problemas da administração, através de exposição e análise de conceitos básicos de organização. Deverá ter a compreensão do ambiente competitivo da organização e orientar as decisões estratégicas de posicionamento tendo por base uma ou mais vantagens diferenciadas e desenvolver cenários alternativos e análise dos recursos

empresariais, adequando posteriormente estruturas e processos administrativos às estratégias adotadas.

4.6 CONTROLES INTERNOS

Segundo Attie (1998), o controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado de métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e fidedignidade de seus dados contábeis, promover à eficiência operacional e encorajar a adesão as políticas traçadas pela administração.

Mosimann e Fisch,(1999) afirmam que no sistema empresa, as etapas descritas, em geral não cabe a uma só pessoa. As decisões normalmente requerem informações que são extraídas do exterior do sistema, caracterizando assim o controle como sistema aberto no sistema de gestão empresarial em âmbito local de cada área.

Segundo Borinelli (2007), pode-se dizer resumidamente que a função do controle interno, compreende um conjunto de atividades, métodos, medidas, diretrizes, procedimentos e instrumentos, adotados para dirigir, restringir, vigiar, fiscalizar, governar e conferir as atividades organizacionais. Os controles internos não são estão relacionados apenas aos aspectos financeiros e contábeis da empresa, mas sim em todas as operações da empresa, e estão ligados diretamente ao alcance dos objetivos propostos pela administração da empresa.

4.7 GESTÃO E CONTROLES INTERNOS

Para Oliveira (2002), a função de controle deve ser uma preocupação contínua da organização, uma vez que os dirigentes da organização devem ter em mente que nenhum processo de planejamento ou coordenação, por melhores que sejam podem assegurar os objetivos pretendidos que possam ser atingidos. Estes deve ter a visão de que o ambiente de negócios é complexo e escorregadio, cheio de imprevistos que influenciam as fases do planejamento e controle.

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (1994), o sistema contábil e controles internos podem ser entendidos como o plano de organização e o conjunto integrado de métodos e procedimentos adotados pela empresa ou organização visando à proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade de seus registros e demonstrações contábeis e de sua eficácia operacional. Logo, pode-se afirmar que o sistema de controles internos é um conjunto de procedimentos que integrados ao fluxo operacional da empresa, visa detectar e prevenir desvios, erros e irregularidades, intencionais ou não que possam:

- a) Afetar negativamente o desempenho da entidade;
- b) Ocasionar impactos em sua lucratividade e/ou estrutura financeira;
- c) Resultar em reflexos significativos em suas demonstrações contábeis, para uso interno ou externo, relatórios gerenciais e demais análises e demonstrativos operacionais e financeiros.

4.8 OBJETIVOS DOS CONTROLES INTERNOS

Para Oliveira (2002), em resumo os objetivos dos controles internos na organização são:

- Verificar e assegurar os cumprimentos às políticas e normas da companhia, incluindo o código de ética nas relações comerciais e profissionais;
- Obter informações confiáveis, de qualidade em tempo hábil que sejam realmente úteis para tomada de decisão;
- Comprovar a veracidade de informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;
- Proteger os ativos da entidade, o que compreende bens e direitos;
- Prevenir erros e fraudes. Em caso de ocorrência dos mesmos possibilitar a descoberta o mais rápido possível, determinar a sua extensão e atribuições de corretas responsabilidades;
- Servir como ferramenta para localização de erros e desperdícios, promovendo ao mesmo tempo a uniformidade e correção;
- Registrar adequadamente as diversas operações, de modo a assegurar a eficiente utilização dos recursos da empresa;
- Estimular a eficiência do pessoal, mediante a vigilância exercida por meio de relatórios;
- Assegurar a legitimidade dos passivos da empresa, com adequado registro e controle das provisões, perdas reais e previstas;
- Assegurar o processamento correto das transações da empresa, bem como a efetiva autorização de todos os gastos incorridos no período;
- Permitir a observância e estrito cumprimento da legislação em vigor

É sabido da correlação existente entre a Controladoria e o Controle Interno:

Tendo em vista que a Controladoria ocupa-se do controle do processo de gestão, entende-se que todas as atividades que se referem a salvaguardar os interesses da organização e proteger o seu patrimônio fazem parte das funções da Controladoria. Deste modo o Controle Interno é uma das

funções por meio das quais essa área do conhecimento se materializa dentro das organizações. (BORINELLI, 2006, p. 175)

4.9 O PAPEL DA CONTROLADORIA NA GESTÃO EMPRESARIAL

A Controladoria não está relacionada somente aos sistemas contábeis, mas deve fazer parte de todo processo de gestão, desde o planejamento até o controle, fornecendo informações necessárias para o cumprimento da missão, otimização dos resultados e continuidade da organização. No entanto, ela não substitui a responsabilidade dos gestores por seus resultados obtidos, mas procura induzi-los a busca do resultado econômico.

Portanto, os gestores devem ter conhecimento adequado sobre a gestão econômica, operacional, financeira e patrimonial de suas respectivas áreas, cabendo ao *controller* interpretar, comunicar e assessorar a tomada de decisão. Na visão de Nascimento e Reginato (2009), resumidamente o processo decisório é composto por sete etapas:

- a) Constatação do problema: momento que surge uma questão que clama por uma resposta, em decorrência das atividades intrínsecas às operações da empresa;
- b) Análise do problema: momento em que o gestor se familiariza com todas as variáveis envolvidas com o problema, analisando-a sob uma perspectiva sistêmica;
- c) Identificação das alternativas de solução: momento em que são examinadas as alternativas de solução disponível para o problema;
- d) Simulação dos resultados potenciais de cada alternativa: momento em que pode ser utilizado um sistema de apoio à decisão, tornando o processo de avaliação de resultados das alternativas sob análise mais rápido e seguro.

- e) Escolha da melhor entre todas as alternativas: momento em que a melhor das alternativas é escolhida, após a análise das vantagens econômicas conjugadas com o impacto que a decisão causará às atividades da empresa como um todo.
- f) Implementação da escolha efetuada: momento crítico em que a alternativa escolhida é implementada;
- g) Controle de implementação e *feedback*: momento de acompanhamento dos desdobramentos econômicos e operacionais das decisões, mantendo os gestores informados quanto as eventuais variações entre o esperado e o realizado.

O papel da Controladoria nos processos de gestão é acompanhar todas as etapas, dando condições para a realização da gestão econômica, dando apoio ao processo decisório, por meio de informações rápidas e precisas, visando assim uma contribuição valiosa para os gestores na tomada de decisões.

4.10 O PAPEL DA CONTROLADORIA NO PLANEJAMENTO

Figueiredo e Caggiano (2004, p. 62)

A função do planejamento é um aperfeiçoamento na qualidade do processo decisório por uma cuidadosa consideração de todos os fatores relevantes, antes de a decisão ser tomada em conformidade com uma estratégia racional, segundo a qual o futuro da empresa deve ser orientado.

Na afirmação acima o autor deixa claro que o processo decisório é algo que dever ser planejado antecipadamente, e que as decisões devem ser pautadas e estudadas minuciosamente, pois com um bom planejamento as empresas têm melhores ferramentas para a tomada de decisões cada vez mais assertivas para as organizações.

Mosimann e Fisch (1999, p. 118), esclarecem que

quando não há uma área ou departamento de controladoria, a controladoria, como ramo do conhecimento, com seus conceitos, deve estar presente em cada elemento que planeja, executa e controla o processo de planejamento, buscando otimizar o resultado econômico da empresa.

Mosimann e Fisch (1999) apresentam os princípios que devem nortear a atuação da controladoria no planejamento, quer seja como órgão administrativo ou como ramo do conhecimento, resumidamente pode-se dizer que:

- Viabilidade econômica dos planos, frente às condições ambientais vigentes à época do planejamento;
- Objetividade: os planos têm de ser potencial para produzir o melhor resultado econômico;
- Imparcialidade: no favorecimento das áreas em detrimento do resultado global;
- Visão generalista: conhecimento do impacto, em termos econômicos, que o resultado de cada área traz para o resultado global da empresa.

No que tange o planejamento, os gestores, respondem pela habilidade nos negócios, e a experiência que adquirem ao longo de sua vivência na gestão de suas áreas, sendo assim, reconhecem mais facilmente as oscilações no ambiente empresarial. O *controller* aproxima os gestores com base nas informações geridas e prestadas, como suporte às alternativas que poderão ser impressas pelos gestores, quando de uma análise mais específica sobre determinado fenômeno. O planejamento encontra ainda no *controller*, a contribuição quanto aos subsídios prestados por ele, diante das ferramentas contábeis que poderão ser disponibilizadas com o intuito de equacionar seu desempenho.

4.11 CONTROLE

O controle é o processo que focaliza as atividades operacionais na organização e as avalia dentro de determinadas medidas, com o objetivo de mensurar se os resultados construídos estão de acordo com os que foram

previamente estabelecidos ainda na fase do planejamento. Dessa forma o controle pode ser entendido como o complemento do planejamento, pois sem este, não haveria o controle.

Segundo Kanitz (1977, p. 2-4), o conceito de controle tem vários aspectos, sendo possível identificar três fases distintas: informação, análise e comunicação.

Fase 1: Informação – o simples envio de informação da unidade controlada para a unidade controladora já age, indiretamente, como uma forma de controle. Um departamento não sujeito a informar as suas aplicações financeiras, por exemplo, sofrerá de uma irreprimível tendência para gastar mais do que o necessário. Por simples descuido, às vezes, até por falta de motivação para controlar as suas aplicações. De maneira sucinta, os grandes problemas a serem resolvidos nessa área podem ser resumidos nas seguintes perguntas:

- a) Quem deve coletar e transmitir informações? A própria unidade controlada ou um departamento independente?
- b) Quais as informações que devem ser coletadas?
- c) Quais as informações que devem ser transmitidas?
- d) Como transmitir as informações que devem ser coletadas?
- e) Que tipos de relatórios devem ser utilizados?
- f) Qual deve ser a periodicidade da transmissão da informação?
- g) Quanto gastar nessa tarefa, em termos de dinheiro e recursos humanos?
- h) Como contornar o dilema informação completa e cara x informação parcial e barata?
- i) Como verificar se a informação é correta?
- j) Como saber se a informação é suficiente?
- k) Como decidir se a informação é necessária?

l) Como saber se a informação é recebida e lida corretamente?

Fase 2: Análise – ainda que não exista uma teoria da análise, ela está, de certa forma, presente em todas as ciências. Os controladores, de maneira geral, acreditam que já existem bons instrumentos de análise à sua disposição, tais como análises de variação de orçamentos e custeio-padrão. Por outro lado, existem os matemáticos e os estatísticos que, apesar de terem desenvolvido instrumentos de análise, aplicados à administração ainda não estão satisfeitos com os resultados. Ambas as posições são corretas e o grande esforço da área de controladoria deverá ser no sentido de aproximar mais as duas escolas. A controladoria terá que tornar-se mais científica, enquanto as aplicações estatísticas e matemáticas vão se adaptando melhor a solução dos problemas práticos de controle administrativo e contábil que surgem no dia-a-dia das empresas. Mas, enquanto isso não acontece os seguintes problemas precisam ser resolvidos:

- a) Como analisar as informações recebidas?
- b) Como comparar os resultados?
- c) Quais e que tipos de padrões utilizar?
- d) Devemos comparar os dados atuais com os do passado?
- e) É conveniente comparar com os resultados de outras empresas?
- f) Qual deve ser a periodicidade da análise?
- g) Os padrões de análise devem ser conhecidos pela unidade controlada?
- h) De que maneira e em que ocasiões devem ser revistos os padrões? Por quem?
- i) Como lidar com as variações de produtividade na medida em que essas não obedecem aos padrões estabelecidos?

Fase 3 – Comunicação – a terceira fase do processo de controle é a comunicação e a ação. Na verdade, os melhores sistemas de controle são aqueles que apenas esporadicamente são obrigados a recorrer a essa fase extrema concentrando seus esforços nas duas primeiras etapas. Isso é facilmente compreensível partindo do pressuposto que uma unidade controlada deve ter um sistema de autocontrole tão perfeito que seu desempenho não fuja os padrões

estabelecidos pela unidade controladora. Nesse caso, qualquer comunicação da unidade controladora para a unidade controlada seria para elogiar o desempenho dessa última e não intervir nas suas decisões.

Ainda assim, na área de comunicação existem graves problemas a serem resolvidos:

- a) Deve ser comunicado a unidade controlada a análise feita, bem como a avaliação?
- b) Qual a sua periodicidade?
- c) Quem deve comunicar?
- d) Deve existir um sistema de recompensas pelos resultados positivos obtidos?
- e) A pessoa ou unidade avaliada deve ter chances de recorrer à instância superior contra a avaliação feita pela unidade controladora?

Para Oliveira, Prado e Silva (2005, p. 154), veem no controle a seguinte interpretação:

O esforço sistemático de estabelecer padrões de desempenho, estabelecer sistemas de informação, comparar o atual desempenho com padrões determinados a medir no grau de significância dos desvios apresentados, tornando ações corretivas para assegurar que a empresa possa atingir seu grau de eficiência quanto aos objetivos definidos no planejamento.

5 MODELO ATUAL DE CONTROLADORIA

Atualmente, a controladoria tem como principal desafio a constante avaliação das decisões tomadas pelos gestores, nos diversos níveis, e, como consequência, emitir opiniões em relação ao desempenho das variadas unidades administrativas e operacionais da empresa.

Segundo Heckert e Wilson (citados por Padoveze, 2005), à Controladoria não compete o comando do navio, pois esta tarefa é do primeiro executivo, representa, entretanto, o navegador que cuida dos mapas de navegação. É sua finalidade manter informado o comandante quanto à distância percorrida, ao local em que se encontra, e a velocidade da embarcação, a resistência encontrada, aos desvios da rota, aos recifes perigosos e aos caminhos traçados nos mapas, para que o navio chegue ao destino.

Segundo Borinelli (2006) a literatura ainda não é bem clara no que diz respeito à Controladoria como ciência, alguns autores defendem a Controladoria como um órgão administrativo, outros como um ramo do conhecimento e outros autores ainda afirmam que a Controladoria seja uma evolução da Contabilidade, deste modo a tarefa de estudar a plataforma teórica que trata a funções da Controladoria não é uma tarefa fácil, é sabido que as funções desempenhadas pelo *controller* variam de empresa para empresa, algumas empresas subdividem a controladoria e tem um *controller* em cada área de negócios, outras têm apenas um *controller* para toda a empresa, isso depende, na maioria das vezes da necessidade e características da organização, porém é sabido também que essa variação ocorre também na literatura.

Na maioria das empresas, o *controller* é visto como o chefe contábil que supervisiona e mantém os registros financeiros da empresa. Ele é considerado como o executivo responsável pela contabilidade geral, contabilidade de custos, auditoria, impostos e, talvez, seguros e estatísticas. (WILSON *et al*, 1995, *apud* BORINELLI,2006)

No modelo atual também não são claros os níveis de subordinação da Controladoria, e também divergem as opiniões a cerca de quem a Controladoria

dever estar subordinada no organograma da empresa e também se a Controladoria é um órgão de linha ou de *staff*.

Na grande maioria das empresas a Controladoria está subordinada a Vice-Presidência Financeira ou Vice-Presidência Administrativa Financeira, dessa forma considera-se que esse nível de subordinação não é adequado, porque as funções típicas da Controladoria não são puramente financeiras.

6 PROPOSTA DO NOVO MODELO DE CONTROLADORIA DIANTE DE UM CONTEXTO DE GESTÃO DE RISCOS

O esperado para os próximos anos é uma integração comercial maior ainda entre os países e também uma tendência de unificação nos padrões e princípios contábeis, com isso há um aumento da necessidade de aprimoramento de controles, visando o monitoramento dos riscos que permeiam nas transações.

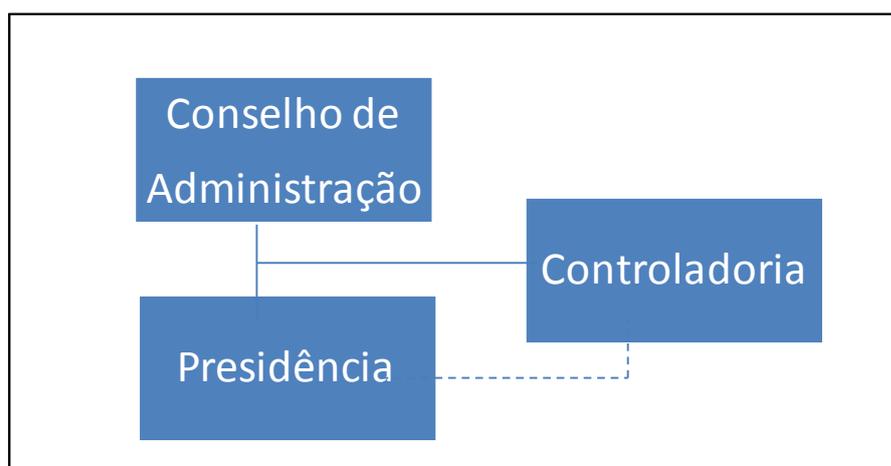
A controladoria precisa acompanhar estas mudanças, e suas funções precisam ser acrescidas de outras, focando a atenção também no monitoramento das variáveis que impactam o negócio, as quais são altamente regulamentadas nos aspectos contábil e fiscal, o que as torna plenamente passíveis de identificação, mensuração e adequada divulgação a seus usuários. (BRITO, 2003 p.21)

O modelo contábil-financeiro das empresas, se acompanhado de algumas alterações e adições, é particularmente moldado para analisar, acompanhar e projetar a aplicação de recursos nas empresas e o seu desempenho em regime de risco, conforme é do interesse da governança. Os controles de desempenho e custódia devem ser realizados dentro da organização de forma unificada e coerente com o controle de riscos.

A Controladoria precisa criar processos para identificar, mensurar e divulgar as informações referentes ao risco, como um órgão que tem acesso às informações globais. A controladoria tem melhores condições para desenvolver e implantar estes processos. O importante é introduzir mecanismos eficazes de monitoramento, aumentando sua produtividade e grau de transparência das empresas. Um sistema eficiente de governança deverá, portanto, elaborar mecanismos especializados de incentivos e resolução de conflitos que possam promover a continuidade dos relacionamentos comerciais que são eficientes na ausência de oportunismo visando interesses próprios. Segundo Jensen e Meckling (1999, *apud* Martins, 2004), uma controladoria, ao fazer o controle de risco/retorno dos recursos empregados na empresa, inevitavelmente estaria fazendo, também, uma auditoria da gestão dos administradores. Agindo dessa forma, ainda que fosse um diretor, um *controller* ficaria numa posição difícil perante um Presidente, caso que tivesse que criticá-lo

perante o Conselho. Por outro lado, se não o fizesse e deixasse que as informações de seus relatórios fossem filtradas ou depuradas das análises negativas sobre a atuação e as capacidades dos administradores, todo o sistema de controle poderia ser posto a perder pela ação do agenciamento (GUEDEJE & KUBLER, 2000, *apud* MARTINS, 2004), e isso é, provavelmente, o que ocorre na maioria das empresas atualmente.

O presente trabalho propõe um novo modelo de controladoria, pois o modelo atual deixa muitas lacunas no sistema de controle que pode sofrer o agenciamento. E esse novo modelo propõe que a Controladoria seja desvinculada hierarquicamente da gestão, dessa forma a controladoria passa a contribuir diretamente para que haja o exercício efetivo da governança, garantindo assim a continuidade da empresa. O *controller* ficaria subordinado diretamente ao Conselho da Administração, ou seja, a sua ligação com os executivos da empresa seria somente informacional; sendo assim, ele deixa disponível a todos os gestores todas as informações relativas ao desempenho da empresa. Com isso, um Presidente não poderia demitir um *controller* sem a prévia autorização do *board*, e um executivo regional não poderia demitir um *divisional controller* sem a autorização de um *controller geral* do grupo.



Quadro 2 – Nova organização da controladoria

Fonte: Elaborado pela autora

Adotando este modelo, a carreira e a posição dos *controllers* não ficam mais nas mãos dos executivos, que livres de tais inseguranças, poderão fornecer uma melhor qualidade e veracidade nas informações, contribuindo dessa forma para minimizar os riscos empresariais presentes em todas as organizações.

Além da posição organizacional onde se encontra a controladoria, também é preciso refletir sobre as funções e atribuições do *controller*, pois elas ainda não têm um consenso; tanto na prática quanto na teoria, a proposta é que as funções do *controller* sejam mais voltadas para a área estratégica, porém sem perder o seu caráter de apoio operacional.

O *controller* não pode ser aquele profissional que produz e analisa demonstrativos financeiros, ele tem que saber sobre concorrentes, qualificação de fornecedores, necessidades dos clientes como a inclusão de novos produtos, planos de marketing, dentre outros fatores. Esse entendimento é essencial, pois isso constitui a base estratégica de toda a empresa. Segundo Cano (2002, p. 16) “a função do *controller* é muito mais abrangente e complexa, pois cabe a ele identificar, prever, mensurar e avaliar o impacto das forças críticas ambientais sobre os resultados da empresa”.

Partindo do pressuposto de que a nova atribuição do *controller* seja de não apenas apresentar resultados passados e sim gerar informações importantes para o futuro, a adoção de modelos para a avaliação de riscos é um exemplo disso, uma vez que a controladoria se tornaria um órgão independente e com acesso a todas as informações referentes às empresas.

Segundo Borinelli (2006), é possível resumir as funções da controladoria em: função contábil, gerencial-estratégica, de custos, função tributária, de proteção e controle de ativos, de controle interno, de gestão de riscos e de gestão da informação.

Sob a perspectiva da gestão de riscos a função contábil não seria apenas de implementar e manter os registros contábeis, elaborar demonstrações financeiras,

mas sim de garantir a confiabilidade destas informações e também tratar os fatos que possam afetar negativamente a empresa, atuando com uma visão interpretativa e também desenvolvendo procedimentos e políticas de controle.

A função gerencial e estratégica, além de coordenar e assessorar planos empresariais, orçamentos e previsões, deverá ter uma visão voltada para o futuro, acompanhando o mercado, de forma a identificar, prever, mensurar e avaliar o impacto das forças críticas ambientais sobre os resultados da empresa.

Para as funções de custos e tributária, não cabe apenas apurar mensurar e controlar custos ou impostos, mas sim a de planejar, analisar e avaliar quais são os riscos inerentes ao não planejamento correto de custos no lançamento de um determinado produto, ou a um não cumprimento de obrigações legais, fiscais ou acessórias previstas na lei. Para a função de controle de ativos cabe além do registro e controle dos bens da organização, analisar e contratar opções de seguro, por exemplo.

A função de controles internos deverá estar totalmente integrada com a gestão de riscos, pois a prevenção do risco só é possível com um sistema de controles internos eficaz. A pessoa responsável pela gestão de riscos, dentro da controladoria, seria a responsável pelo mapeamento dos riscos diante de situações que envolvem probabilidade de ocorrência. A partir destas informações, o *controller* tomaria decisões estratégicas consciente dos riscos envolvidos, sejam eles de ordem financeira, ambiental ou econômica.

A controladoria também deverá ser órgão responsável pela geração de informações de origem financeiras, operacionais, econômicas e patrimoniais, desenvolvendo, gerenciando o sistema de informações, colocando assim o novo modelo de controladoria em sintonia com as transformações recentes no mundo das organizações modernas.

7 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

As constantes mudanças no mundo empresarial, como o avanço tecnológico, aumento da concorrência, exigências dos consumidores, leis rígidas, fazem com que as empresas se preocupem cada vez mais em manterem-se competitivas. Muitas são as razões para o sucesso ou fracasso das empresas, por isso elas precisam de uma estrutura capaz de traçar estratégias que visam o seu crescimento, aumentando os seus lucros e prevenindo riscos, um setor capaz de fornecer este suporte é a controladoria.

Apesar de sua grande importância, é sabido que a Controladoria ainda é um tema bastante discutido, por ser uma área relativamente nova no Brasil e mesmo com o significativo desenvolvimento das áreas relacionadas à Contabilidade, percebe-se que não são claras as definições das funções e atividades da Controladoria e dos *controllers*. Segundo alguns autores estas funções e atividades variam conforme o tamanho, ramo de atividade, missão e valores das empresas.

As contribuições para o resultado econômico das organizações, sem dúvida, mostraram que a Controladoria possui ferramentas informativas e gerenciais, imprescindíveis às decisões dos gestores das empresas. Ela tem uma missão e atribuições específicas que implicam um comportamento proativo e totalmente responsável e influenciador no desempenho do negócio.

As funções do *controller* também são bem variadas, e vão muito além do conhecimento técnico, porém é primordial que ele seja um profissional altamente capacitado e tenha uma visão ampla e generalista, para influenciar e assessorar todos os departamentos da empresa. A proposta do presente estudo é que as funções dos *controllers* sejam mais voltadas para a estratégia, englobando a gestão de riscos como uma ferramenta para melhorias futuras, sem claro perder a sua função de orientador no apoio operacional.

Ao projetar estruturas de controles, os executivos estão olhando além do objetivo básico de executar controles internos eficazes para satisfazer as obrigações financeiras. É sabido que para ser um líder de mercado no atual ambiente de negócio, uma companhia deve ter um processo dinâmico de gerência de risco que cubra exposições críticas e que permita a companhia identificar rapidamente e responder as mudanças.

Para fazer uma gerência de risco altamente eficaz, a empresa deve criar uma infraestrutura que alinhe os negócios com os riscos críticos da companhia, e uma companhia com esse potencial pode controlar muitas exposições diferentes de risco e aproveitar as oportunidades negócios, adquirindo assim uma maior vantagem competitiva. Administrar o risco, não quer dizer eliminar risco, mas sim conhecê-lo, para só assim, desenvolver instrumentos para contê-los dentro dos níveis toleráveis ou aceitáveis.

Olhando sob o aspecto desse novo modelo de controladoria é possível dizer que ela será a área mais adequada para ser a responsável pelo sistema de controle de riscos, porque ela será um órgão neutro o suficiente para julgar com independência, e como tem acesso às informações gerais, a consolidação e validação dessas informações serão facilitadas. Por isso é essencial que a controladoria seja o órgão responsável por todo o fluxo de informações na empresa.

O presente estudo visa contribuir para a reflexão de que algumas alterações na área de controladoria podem e devem ser feitas, e que é possível com algumas adequações, que o setor de controladoria de o suporte necessário, para que a empresa constitua uma estrutura interna sólida que possa alcançar a tão sonhada eficácia empresarial.

8 REFERÊNCIAS

- ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e aplicações**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- BEUREN, Ilse Maria; BOGONI, Nadia Mar; FERNANDES, Luciano. **Análise da abordagem da controladoria em dissertações dos programas de pós-graduação em ciências contábeis**. Artigo. Revista Brasileira de Gestão de Negócios, v.10, n.28, p. 249-263, jul./set. 2008
- BORINELLI, Marcio. **Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: sistematização a luz da teoria e da práxis**. 341 fls Tese (Doutorado em Contabilidade) – Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006
- BRITO, Osias. **Controladoria de Risco-Retorno em Instituições Financeiras**. São Paulo: Saraiva, 2003
- CAMPLIGLIA, Américo O.; CAMPIGLIA Osvaldo A. **Controles de Gestão: Controladoria Financeira das Empresas**. São Paulo: Atlas 1995
- CANO, Nilton. **Da contabilidade a controladoria: A evolução necessária**. Artigo. Revista de Contabilidade e Finanças, n.28, p.7-28, jan/abr 2002
- CATELLI, Armando. **Controladoria**. São Paulo: Atlas 2001
- CENTRO DE QUALIDADE, SEGURANÇA E PRODUTIVIDADE PARA O BRASIL E AMERICA LATINA, disponível em www.gsp.org.br. Acesso em 23.07.2011
- DE CICCIO, Francesco; FANTAZZINI, Mario L. **Tecnologias consagradas de gestão de riscos**. São Paulo: Normatec, 2003.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas 2002
- GITMAN, Laurence J. **Princípios de Administração Financeira**. São Paulo: Ed Habras 1997

HERZOG, Ana L. **Sua empresa jamais esteve tão ameaçada**. Revista Exame, Edição 867, 15/05/2006. Disponível em <http://exame.abril.com.br/revista-exame/edicoes/0867/noticias/sua-empresa-jamais-esteve-tao-ameacada-m0081846>. Acesso em 04/09/2011

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA (IBGC). Disponível em <http://www.ibgc.org.br/CodigoMelhoresPraticas.aspx>. Acesso em 03/09/11

KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria: Teoria e Estudo de Casos**. São Paulo: Pioneira, 1977.

LAMEIRA, V. de J. Governança corporativa. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2001.

LITTERER, Joseph A. **Análise das Organizações**. São Paulo: Atlas 1970

LODI, J. B. Governança corporativa: o governo das empresas e o conselho de administração. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

LOPES, Alexsandro B; CARVALHO, Nelson; TEIXEIRA, Aridélmo C. **A Abordagem de Shimpí para a Gestão de Riscos**, Revista de Contabilidade e Finanças, USP São Paulo, n. 33, p. 7-15, 2003.

MARTIN, Nilton; SANTOS Lílian; DIAS, Jose Maria. **Governança Empresarial, Riscos e Controles Internos: A Emergência de um novo modelo de Controladoria**; Revista de Contabilidade e Finanças, USP São Paulo, n.34, p.7-22, 2004.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; ALVES, Osmar de C. e Fisch, Silvio. **Controladoria: Seu papel na administração da empresa**. Florianópolis: Ed. Da UFSC, Fundação ESAG, 1993.

MORANTE, Antonio Salvador; JORGE, Fauzi Timaco. **Controladoria: Análise Financeira, Planejamento e Controle Orçamentário**. São Paulo: Atlas, 2008.

NASCIMENTO, Auster Moreira; OTT, Ernani; SILVA, Letícia Medeiros da.;

REGINATO, Luciane. Sistemas de controles internos. In: NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria: Um enfoque na eficácia organizacional**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Jair Figueiredo de; PRADO, Jonas; SILVA, Edison Aurélio. **Gestão de Negócios**. São Paulo: Saraiva, 2005

OLIVEIRA, Luis Martins. **Controladoria: Conceitos e aplicações**. São Paulo: Futura, 1998.

PADOVEZE, C.L. **Controladoria estratégica e operacional**: conceitos, estrutura e aplicação. São Paulo: Thompson, 2000.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria Avançada**. São Paulo: Thompson, 2005.

PEREZ JUNIOR, J. F; PESTANA Armando O; FRANCO Sergio P. Controladoria de Gestão: Teoria e Prática. São Paulo: Atlas 1995.

TOSTES, Fernando P. **Gestão de Risco de Mercado**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007.

TUNG, Nguyen H. **Controladoria Financeira das Empresas: Uma abordagem prática**. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1993.

YOSHITAKE, Mariano. Manual de Controladoria Financeira. São Paulo: IOB 1984.