

CONTROLADORIA: FUNÇÕES E DESENVOLVIMENTO

Dr. Rogério João Lunkes

Formado em Pós-Doutorado em Contabilidade pela Universidad de Valência (Espanha)

Professor da Universidade Federal de Santa Catarina - rogeriolunkes@hotmail.com

RESUMO: Nas últimas décadas, a controladoria tornou-se responsável por um conjunto cada vez mais amplo de funções e tarefas. Com isto, na literatura e na prática das organizações, têm-se verificado diferentes pontos de vista quanto às funções e tarefas básicas da controladoria. Este artigo tem como objetivo descrever o desenvolvimento das funções e tarefas da controladoria. O delineamento metodológico adotado para desenvolver a pesquisa foi o descritivo, de caráter qualitativo, conduzido através de revisão bibliográfica em livros e artigos científicos. O resultado do estudo mostra que a controladoria está ampliando seu escopo de atuação, com incorporação de funções e tarefas com visão proativa, onde o controller deixa de ser um repassador de informações para participar ativamente do processo de tomada de decisão.

Palavras-chave: Controladoria, funções, tarefas e literatura.

1 INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas a controladoria vem ganhando destaque na literatura, com publicação de artigos, livros, além de se tornar disciplina acadêmica nas principais universidades do Brasil. Também há inúmeros núcleos de pesquisa que se dedicam a estudar esta área do conhecimento.

Tradicionalmente, o conceito de controladoria focalizava essencialmente a contabilidade, fortemente relacionada a controles financeiros. Isto porque as funções da controladoria originalmente surgiram como resultado da especialização em contabilidade (HORVÁTH, 2006). Assim, seu papel atinha-se basicamente às tarefas de acompanhar os registros contábeis, controlar e limitar os sistemas de recebimento, estoque e pagamento, bem como preparar relatórios para a administração e as demonstrações contábeis para publicação. Desta forma, mantinha o sistema de padrões e processos empresariais, assegurando que os resultados obtidos estivessem

de acordo com os níveis aprovados e para os propósitos aos quais foram criados (LUNKES e SCHNORREBERGER, 2009).

A contabilidade financeira que era destinada principalmente a terceiros, criou a necessidade de transparência nos negócios internos como um complemento a essas informações. Para responder a esta necessidade, exigiu a criação de um correspondente fornecimento de informação. Ao mesmo tempo, os níveis crescentes de complexidade e dinâmica, tornaram indispensável a elaboração de um plano de coordenação, que levou a uma necessidade do planejamento e monitoramento operacional (orçamento). Há uma sequência lógica neste desenvolvimento: planejamento e monitoramento requerem que a informação correspondente seja avaliável (WEBER, 2011).

Com isto a controladoria vem ampliando esse escopo de atuação com a incorporação de funções que exigem visão sistêmica, como o planejamento e controle, principalmente aquele relacionado ao estratégico, e sistema de informações, além de tarefas motivacionais e de formação relacionadas à gestão de pessoal.

Isto pode gerar na prática das organizações e na própria literatura uma heterogeneidade em relação às funções e tarefas. Essa heterogeneidade pode estar relacionada às funções e tarefas, como também na forma de efetivar cada função. Para Weber (2011), a heterogeneidade pode estar no próprio núcleo da função como, por exemplo, a do sistema de informações. Neste caso, tem-se pelo menos duas causas potenciais para a heterogeneidade. O primeiro é a intenção da informação, que vai desde a simples entrega para a gestão, e o segundo de influenciar o modo como os gestores usam a informação. Isto implica padrões muito diferentes de interação entre os gestores e controllers, o que também pode causar heterogeneidade.

Na literatura há pontos em comum sobre as funções e tarefas de controladoria, bem como entendimentos diversos sobre a amplitude. Estudos sobre a área mostram que há certa assimetria sobre qual seja o campo de estudo e atuação da controladoria e, principalmente, sobre suas funções e tarefas (LUNKES ET AL., 2009; LUNKES ET AL.,2010; LUNKES ET AL., 2012; LUNKES ET AL., 2013). Para Carvalho (1995), a confusão de conceitos e visões encontra ressonância nos estudos acadêmicos, uma vez que ainda são grandes as incertezas do que vem a ser e compor efetivamente esse campo de estudos. Borinelli (2006) destaca que os conteúdos dos textos da área abordam o

tema sob prismas que, em algumas situações, nem parecem fazer parte da mesma área de conhecimento. Teixeira (2003) descreve que não há consenso entre os autores de quais seriam as funções básicas da controladoria.

Assim, o estudo visa descrever a partir da literatura o desenvolvimento das funções e tarefas da controladoria. O estudo se justifica pela sua importância no auxílio a compreensão e entendimento da constituição e funcionamento das funções e tarefas da controladoria. A análise visa contribuir para a compreensão do campo de atuação da controladoria, mas também para o avanço dos conhecimentos visando à aplicação prática deste nas organizações.

2 FUNÇÕES DA CONTROLADORIA

Segundo Horváth (2006), para conhecer o estado e o desenvolvimento da controladoria na prática é necessário estudar quatro instrumentos básicos, que são: (i) órgãos de representação “oficiais” e/ou associações, (ii) relatórios sobre estudos empíricos e específicos de atividades, relacionados à organização e desenvolvimento, (iii) publicações sobre soluções “típicas” ou “dignas de imitação” oriundas da práxis e, (iv) manuais e/ou obras de referência.

Baseado nestes instrumentos, Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013) realizaram pesquisa sobre funções da controladoria apontadas em estudos empíricos e da literatura em livros e manuais. Os resultados do estudo estão sintetizados na Figura 1.

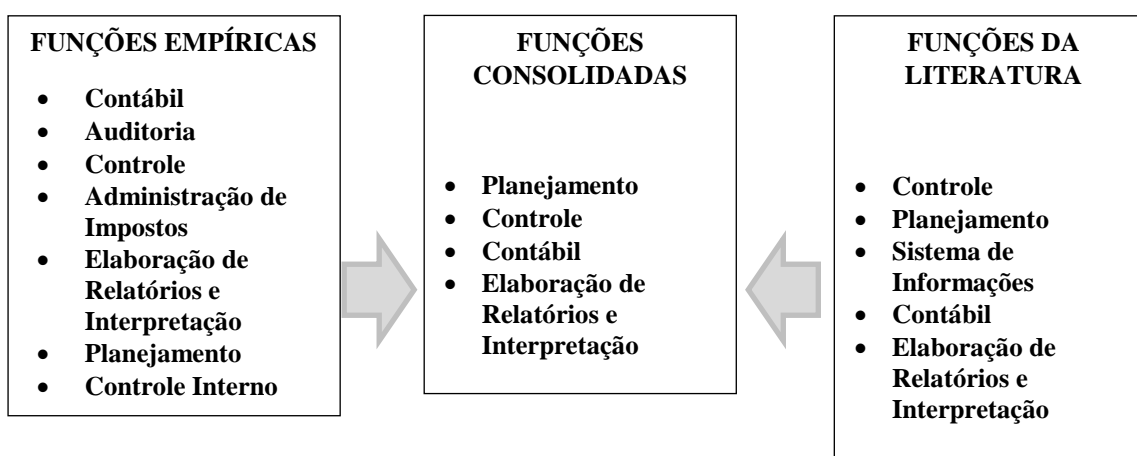


Figura 1 Funções básicas consolidadas a partir de estudos empíricos e da literatura

Fonte: Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013).

No processo de desenvolvimento e implementação do planejamento há quatro tarefas fundamentais da controladoria: (i) harmonização dos objetivos do plano, em atividades relacionadas à análise e construção das relações e solução de conflitos entre os objetivos; (ii) administração do planejamento, como responsável pela administração do planejamento atua na estrutura organizatória, com a distribuição e delimitação das competências para os responsáveis pelas áreas; (iii) processos de planejamento, que contempla primeiramente o aspecto da operação organizatória e os instrumentos a serem utilizados como o *Tableau de Bord*, *Balanced Scorecard* e orçamento, entre outros; (iv) objetos e níveis de planejamento, onde atua no alinhamento das medidas nos níveis estratégico, tático e operacional. Nesta atividade é importante também harmonizar objetividade, temporalidade e seu efeito nos diferentes tipos de planejamento (KUPPER, 2005).

No controle, a controladoria pode atuar na atribuição de responsabilidades, visando atender aos objetivos e finalidades (documentação, obtenção de conhecimento e informações e influenciar o comportamento humano), regulamentação organizacional, objetos e informações do controle, principalmente, valores de referência.

Possivelmente, o realce da função contábil deve-se a influência norte-americana nos primórdios de sua instituição, trazida por multinacionais dos EUA (Kanitz, 1976), que seguiam as funções definidas pela FEI (*Financial Executives Institute*). Aliando a isto, os *controllers* contratados tinham na sua grande maioria uma formação de origem na contabilidade, ou seja, eram contadores de profissão. Isto faz com que atualmente no Brasil muitas vezes se considera *controller* e contador como sendo a mesma pessoa, sem fazer distinção em relação as suas funções. Diferentemente, por exemplo, da constituição em países de língua alemã (Alemanha, Áustria e parte da Suíça), onde a princípio houve uma clara divisão dos cargos e de suas funções (WEBER, 2004; KÜPPER, 2005; HORVÁTH, 2006; MESSNER ET AL., 2008).

O destaque dado a função elaboração de relatórios e interpretação está vinculado parcialmente a ideia de um profissional que fornece ou abastece as demais áreas de responsabilidade com informações. Nesta linha, Siegel e Kulesza (1996) descrevem que a controladoria tem se especializado no apoio à decisão, ou seja, tem a

função de garimpar a informação, transformando-a de tal forma que auxilie e facilite a tomada de decisão das demais áreas. Na sequência do trabalho será analisada esta função com um olhar mais amplo, onde a controladoria atua no sistema de informação, e elaboração de relatórios e interpretação é apenas uma das possíveis tarefas do controller.

Originalmente, a controladoria estava fortemente amparada no controle, consequentemente, sua base se encontrava na contabilidade. Ao longo do tempo, com o aumento da complexidade nas organizações, este espectro foi sendo ampliado e novas áreas de preocupação foram sendo incorporadas como, planejamento e sistema de informações. Convém destacar também, que esta evolução não ocorreu de maneira linear, por exemplo, os países de língua alemã e os Estados Unidos estão em estágios diferentes de desenvolvimento da controladoria.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

Ao ingressar no campo da pesquisa científica, constata-se que diversas são as linhas existentes, bem como os resultados delas decorrentes. A forma de organização, investigação e análise dependem do quadro de referência adotado pelos pesquisadores bem como da questão que orienta o trabalho. Assim, a definição do arcabouço metodológico a adotar constitui-se numa questão-chave, pois ele comporá o pano de fundo que norteará toda a pesquisa.

Desta forma, por ter como propósito a observação, classificação, registro e evidenciação dos resultados, a metodologia da pesquisa adotada é, de acordo com Andrade (2002), descritiva quanto ao seu objetivo, pois, preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los sem a interferência dos pesquisadores. Ou seja, os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não manipulados pelo pesquisador.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa é bibliográfica e documental. Gil (1999) ensina que este tipo de procedimento tem como pano de fundo a ideia de pautar seu desenvolvimento sobre material já elaborado, principalmente livros e artigos científicos.

Por fim, quanto à abordagem, a pesquisa pode ser considerada predominantemente qualitativa uma vez que se caracteriza pela não utilização de

instrumentos estatísticos. Isto porque, Richardson (1999) define a pesquisa qualitativa como sendo estudos que procuram descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis e compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.

4 DESENVOLVIMENTO DAS FUNÇÕES E TAREFAS DA CONTROLADORIA

Apesar de desejada e defendida pelos estudiosos do tema, na prática, pesquisas mostram que a atividade principal da área tem sido voltada à contabilidade e controles financeiros, mas tarefas mais ligadas à gestão e ao planejamento, estão cada vez mais presentes. Com isto com o passar do tempo ela tornou-se, uma área de consultoria administrativa e coordenadora da gestão. Para Horváth (2006), há sete pontos em desenvolvimento nesta área, que são:

- ❖ a filosofia;
- ❖ o âmbito das funções;
- ❖ participação na tomada de decisão;
- ❖ instrumentos;
- ❖ estrutura organizacional e;
- ❖ difusão.

Quanto à **filosofia da controladoria** a principal transformação consiste na passagem de uma visão empresarial conservadora dos fatos para uma que promova a inovação. Para tanto, ela deve intervir em capacidades e não apenas em números.

A isto estão ligadas a expansão e alocação das funções de **coordenação e informação**. Assim, o suporte ao planejamento e controle estratégico estão em destaque e não mais apenas, os negócios rotineiros.

No geral, é observada uma participação cada vez maior desta área na **tomada de decisões**. Isto se deve a distância menor entre a completa disseminação das informações e os métodos, interpretação e avaliação para a efetiva tomada de decisões.

O **suporte computacional** faz parte já a alguns anos, do dia-a-dia dos profissionais que atuam nesta área. As funções complexas podem ser realizadas adequadamente por este meio. Enquanto a área operacional está integrada pelo

suporte computacional, sua utilização nas áreas estratégicas tem crescido substancialmente.

A crescente necessidade de coordenação em todos os níveis da administração leva a **descentralização**. Percebe-se aí uma forte ligação com a especialização da função. Em grandes organizações, este quadro já é bastante presente.

Como as funções da controladoria, neste tipo de contexto, são às vezes executadas por um “*não-controller*”, deve-se atentar particularmente para o fato de que instrumentos simples e flexíveis devem estar à disposição, de modo que qualquer funcionário possa empregá-los rapidamente. Além disso, a área deve acompanhar as mudanças no contexto organizacional. Por isso, a crescente incidência de estruturas entrelaçadas representa uma tendência que força a controladoria a evoluir. A coordenação e **disseminação** das informações não mais são restritas a organizações isoladas, mas garantem integração de dados entre as cadeias produtivas.

Weber (2011) desenvolveu um modelo de controladoria que mostra os níveis de participação do controller na tomada de decisão. A figura 2 apresenta uma visão geral do modelo de desenvolvimento da controladoria.

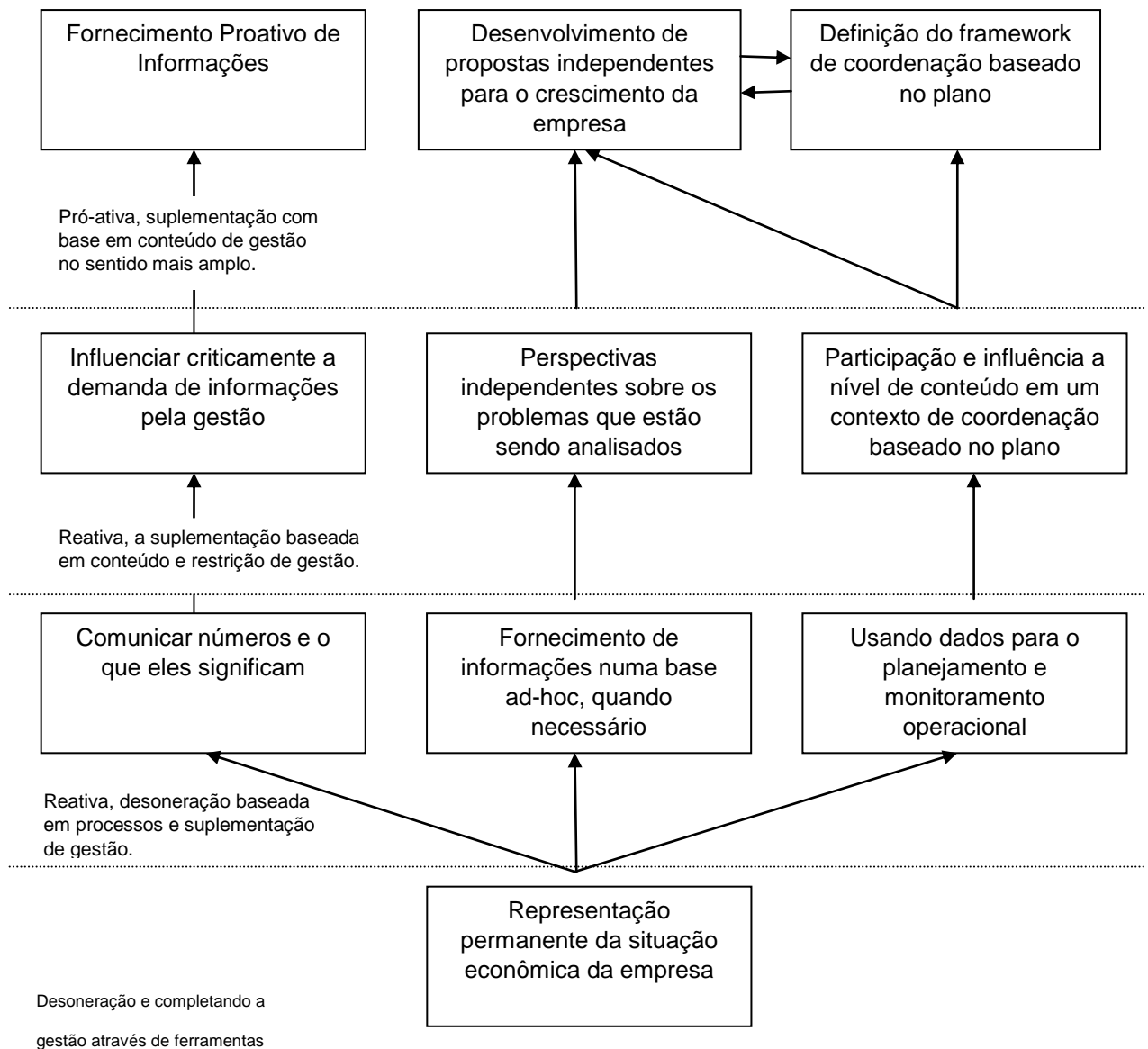


Figura 2 Visão geral do modelo de desenvolvimento para controladoria

Fonte: Weber (2011).

No primeiro nível do modelo o controller é o responsável pelo fornecimento de informações sobre a situação econômica-financeira da organização. A tarefa básica do controller é informar a gerência sobre questões econômicas e atividades da empresa. Isto implica na concepção, construção, operação e entendimento adequado do sistema de informação, principalmente o contábil, para capturar dados relevantes de uma forma contínua de toda a empresa. Além de conhecer os métodos para gerar a informação como sistemas de custeamento, os controllers também precisam estar

familiarizados com as bases tecnológicas dos sistemas de informação (por exemplo, o ERP), e as formas em que elas fornecem dados operacionais brutos. Neste nível o controller não se compromete com os resultados, apenas assegura que os instrumentos gerenciais estejam à disposição dos gestores.

No nível seguinte, o controller comunica os resultados, mas também explica o que eles representam. Assim, ele atua para suprir os gestores com informações necessárias à tomada de decisão e no planejamento e controle.

No terceiro nível o controller precisa estar familiarizado com o conteúdo da informação a ser mensurado é útil na execução da tarefa, e esse conhecimento normalmente é acumulado e adicionado ao longo do tempo. Esse conhecimento pode ser usado para assumir tarefas adicionais em nome da administração. Neste nível os controllers começam a influenciar a gestão do ponto de vista do conteúdo. Este desenvolvimento permite uma opinião independente, e quando necessário, tentam persuadir a gestão a levá-la em consideração.

No quarto nível, o controller atua no fornecimento de informações, desenvolvimento de propostas próprias e independentes e desenvolvimento de um framework para o planejamento e controle da organização. Conforme Figura 2, para atingir este nível inserção e atuação os controllers não devem apenas agir de forma reativa, mas também assumir um papel proativo na organização.

Para Weber (2011), no quarto nível os controllers chegam finalmente ao "nível dos olhos" com os gestores. Neste nível, os controller precisam ir além da área de apoio à gestão e iniciar a execução das tarefas de gerenciamento, isto leva à migração de "contador de feijão" para o "parceiro de negócios". Isto leva a afirmar de que os controllers podem apenas serem eficazes como parceiros de negócios quando eles desempenham os dois papéis, ou seja, executar apenas um pode não ser suficiente.

A tarefa de "vender dados" requer interfaces que formam pontos de contato possíveis para expansão da tarefa adicional. Segundo Weber (2011), dois caminhos de desenvolvimento são especialmente prováveis:

a) orientação para o cliente interno e, esse fornecimento contínuo de informações ganha maior aceitação dos gerentes, aumentando a probabilidade de que eles serão parceiros preferenciais para as necessidades específicas de informação, assim como para aquela permanente;

(b) a familiaridade com o comportamento individual dos gerentes permite aos controllers discriminar os pedidos de informação, visando influenciar ativa e criticamente a coleta das informações. Nesta forma de expansão da tarefa, os controllers assumem um papel homólogo ao treinador, e crítica no que diz respeito ao tipo de informação solicitada.

Com o aumento das funções, os controllers precisam aprender novas áreas de conhecimento (como por exemplo, construir uma base de informação para análise de investimentos, pesquisa e desenvolvimento de novos produtos, ou avaliar o impacto da terceirização de serviços), para assumir a responsabilidade permanente de reunir informação ocasional. Essa necessidade requer controllers de "negócios multifuncionais", com capacidades que vão muito além do nível básico de um "repórter confiável".

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste trabalho é descrever o desenvolvimento das funções e tarefas da controladoria. Conforme pode-se observar no estudo, os controllers estão ocupando uma variedade cada vez maior de tarefas ao longo do tempo. O estudo mostra que há ligações estreitas entre os diferentes níveis de funções e tarefas em relação ao conteúdo e processo, o que indica que os estágios de desenvolvimento não são apenas um reflexo das alternativas, ou mesmo um conjunto mutuamente exclusivo de tarefas, mas sim, o desenvolvimento de um nível mais elevado de responsabilidades e funções adicionais.

As funções e tarefas do controller incluem o papel do núcleo tradicional de fornecimento de informações de forma contínua para a gestão, bem como outras tarefas voltadas mais para a cooperação com os gestores, tais como servir como um crítico no processo de tomada de decisão ou de um envolvimento ativo na gestão da organização (WEBER, 2011).

No atual contexto das organizações, o uso adequado das informações fornecidas desempenha um papel importante. Assim, os controllers devem considerar a apresentação e preparação com base nas necessidades, além da disseminação e comunicação personalizada. Isto pode ser significativamente mais importante do que

simplesmente informações de abastecimento ou o seu fornecimento (SPATZ, 2008; WEBER, 2011).

Os papéis podem mudar consideravelmente de empresa para empresa, isto porque estas tarefas podem ser executadas por várias outras equipes, que executam tarefas semelhantes às dos controllers, como contadores, que fornecem informações, ou a equipe de planejamento estratégico, envolvida no desenvolvimento e implementação do planejamento.

Um dos aspectos que podem melhorar o entendimento relacionado ao desenvolvimento das tarefas/funções é a realização de estudos longitudinais. Outro ponto de partida para futuras pesquisas poderia consistir de integração possíveis mudanças no tarefas dos gestores para a análise, o que seria, em parte, sujeito às mesmas contingências como tarefas do controlador e outros.

REFERENCIAS

- ANDRADE, Maria Margarida de. Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação. São Paulo: Atlas, 2002.
- BORINELLI, M. L. Estrutura básica conceitual de controladoria: sistematização à luz da teoria e da prática. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis)-Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- CARVALHO, Marcelino F. Uma contribuição ao estudo da controladoria em instituições financeiras organizadas sob a forma de múltiplo Banco. São Paulo: FEA/USP, 1995. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1995.
- GIL, Antônio C. Métodos e técnicas de pesquisa social. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- HORVÁTH, P. Controlling. 10. ed. München: Verlag Vahlen, 2006.
- KANITZ, S. C. Controladoria: teoria e estudo de casos. São Paulo: Pioneira, 1976.
- KÜPPER, P. Controlling: konzeption, aufgaben und instrumente. 4. ed. Berlin: MSG, 2005.
- LUNKES, R. J. et al. Considerações sobre as funções da controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. Revista Universo Contábil, Blumenau, v. 5, n. 4, p. 63-75, 2009.
- LUNKES, R. J.; SCHNORRENBARGER, D. Controladoria: na coordenação dos sistemas de

gestão. São Paulo: Atlas, 2009.

LUNKES, R. J.; SCHNORREBERGER, D.; GASPARETTO, V. Um estudo sobre as funções da Controladoria. Revista de Contabilidade e Organizações, Ribeirão Preto, v. 4, n. 10, p. 90-110, set./dez. 2010.

LUNKES, R. J. et al. Análise da legitimidade sociopolítica e cognitiva da controladoria no Brasil. Revista de Contabilidade & Finanças, São Paulo, v. 23, n. 59, p. 83-101, ago. 2012.

LUNKES, R. J.; SCHNORREBERGER, D.; ROSA, F.S. Funções da Controladoria: uma análise no cenário brasileiro. Revista Brasileira de Gestão de Negócios. Prelo, 2013.

MESSNER, M. et al. Legitimacy and identity in germanic management accounting research. European Accounting Review, London, v. 17, n.1, p. 129-159, 2008.

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

SIEGEL, G.; KULESZA, C. From statement preparer to decision-support specialist: the coming changes in management accounting education. Management Accounting, [S. l.], v. 77, p. 43-47, jan. 1996.

SPATZ, A. C. Controllershship: Messung, Wirkung und Determinanten. Wiesbaden: Gabler, 2008.

TEIXEIRA, Olimpio C. Contribuição ao estudo das funções e responsabilidades do *controller* nas organizações. São Paulo: FEA/USP, 2003. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

WEBER, J. Einführung in das controlling. 10. Aufl. Nördlingen: Schäffer Poeschel, 2004.

WEBER, J. The development of controller tasks: explaining the nature of controllership and its changes. Journal of Management and Control, Dresden, v. 22, n. 1, p. 25-46, Sep. 2011.