

**PRINCIPAIS INSTRUMENTOS DE CONTROLADORIA
UTILIZADOS PELOS CONTROLLERS NAS ORGANIZAÇÕES DO
NORDESTE DO BRASIL**

**PRINCIPALES INSTRUMENTOS DE CONTROLADORÍA UTILIZADOS
POR LOS CONTROLADORES EN LAS ORGANIZACIONES DEL
NORDESTE DE BRASIL**

Arthur Alexandre Sabino Sales¹, João Gabriel Nascimento de Araújo², Ayane
Maria Gonçalves da Silva³, Wesley Paulo dos Santos⁴

Fecha de recepción: 16/10/2018

Fecha de aceptación: 3/12/2018

Resumo

O estudo teve como objetivo identificar quais os principais instrumentos de controladoria utilizados nas organizações, assim como também as atividades, competências e formação necessária para ser um *Controller* na região Nordeste do Brasil. Para isto, foi aplicado um questionário dividido em questões subjetivas voltadas para a formação do *controller* e questões objetivas voltadas para o uso dos instrumentos de controladoria e contou com a disponibilidade de seis profissionais. Verificou-se que as principais funções do *Controller* é a de coordenar e planejar atividades das áreas contábil, gerencial, controle e proteção de ativos, custos e tributária, envolvendo ainda outros setores a depender

¹ Faculdade Santa Helena. E-mail: arthur1591a@gmail.com

² Universidade Federal de Pernambuco. E-mail: j_gabriel90@hotmail.com

³ Universidade Federal Rural de Pernambuco. E-mail: ayanegoncalves@gmail.com

⁴ Universidade Federal de Pernambuco. E-mail: wesley_paulo@live.com

da organização, como recursos humanos, financeiro, departamento pessoal e cobrança, e que a partir da necessidade da organização essas funções serão alteradas. Portanto, suas competências e habilidades precisam ser aperfeiçoadas com constância e serem profissionais inovadores e dinâmicos, pois ter visão de futuro relacionado ao mercado, colaborando para uma gestão eficaz.

Palavras-chave: controller, gestão, formação, instrumentos de controladoria.

Resumen

El estudio tuvo como objetivo identificar cuáles son los principales instrumentos de controladoría utilizados en las organizaciones, así como también las actividades, competencias y formación necesaria para ser un *Controller* en la Región Nordeste de Brasil. Se aplicó un cuestionario dividido en cuestiones subjetivas dirigidas a la formación del *Controller* y cuestiones objetivas dirigidas al uso de los instrumentos de controladoría, y contó con la disponibilidad de seis profesionales. Se verificó que las principales funciones del *Controller* son las de coordinar y planificar actividades de las áreas contable, gerencial, control de activos, costos y tributaria, involucrando a otros sectores que dependen de la organización, como recursos humanos, financiero, departamento personal y cobro. A su vez, se observó que a partir de la necesidad de la organización esas funciones pueden ser alteradas. Además, sus competencias y habilidades necesitan ser perfeccionadas con constancia y deben ser profesionales innovadores y dinámicos, con visión de futuro relacionada al mercado y el foco puesto en una gestión eficaz.

Palabras clave: *controller*, gestión, formación, instrumentos de contraloría.

JEL: M10, M40, M42.

1. Introdução

As expressões “contabilidade de gestão”, “contabilidade por responsabilidade”, “contabilidade divisional”, “contabilidade estratégica”, “contabilidade gerencial” e “controladoria” são algumas das que se tem encontrado com frequência nos diversos canais de divulgação da ciência contábil, quando a temática gira em torno da questão de fornecimento de suporte aos gestores. Frente às expressões citadas, uma área de pesquisa que, conforme se pretende demonstrar, ainda tem muito espaço para estudos relativos ao entendimento da sua realidade prática atual, à luz de uma teoria, é a controladoria. Isso não significa que as demais áreas não careçam de ser estudadas, mas que, deste trabalho, não fazem parte do escopo.

Por estes e outros motivos é que o *controller* é importante para a empresa, pois atualmente no mercado ele é o profissional mais capacitado e requisitado para gerir, pois possui múltiplas competências em um único profissional, ou seja, domina várias áreas como: estatística, administração, economia, contabilidade, compras, estoque entre tantas outras e devido a isso tem se tornado peça fundamental na estrutura das organizações.

O *Controller* é o executivo que vai fornecer informações úteis para minimizar as incertezas, riscos e vai dar alternativas para assim a alta administração optar por uma decisão que trará um resultado eficaz na organização. Esse profissional tem uma visão ampla e deve analisar e filtrar informações de relevância para tomada de decisão. Uma vez que possui conhecimento em diversas áreas (finanças, economia, contabilidade, entre outras), o *Controller* faz uso desses dados e gera informações destacando onde há a necessidade de mudanças, a fim de trazer melhorias para a organização, e pode-se dizer que é o profissional que melhor conhece a empresa (Crepaldi, 2011).

Adicionalmente, o relevante papel desempenhado pela controladoria nas organizações, conforme demonstram os trechos a seguir, justifica a necessidade de que ela seja estudada:

- “O *controller* desempenha um importante papel na preparação de planos estratégicos e orçamentos” (Antony & Ovindearajan, 2001: 156).
- O papel do *Controller* no século XXI é ser um catalisador de mudanças em suas organizações (Pipkin, 1989: 21).
- “Os *controllers* de hoje têm que participar da gestão estratégica da empresa” (Purtill, 1988: 140).

Para Ricardino Filho (2005: 176), ao estudar o desenvolvimento da contabili-

dade gerencial (não o da controladoria), foi constatado, com base na literatura, o importante papel do controller:

A partir da década de 1990, o *controller* se tornou, cada vez mais, o artífice de um tempo no qual as restrições econômicas não deixam espaços para estruturas pesadas, e à sua função natural somam-se habilidades técnicas e política de aproximar o chão de fábrica dos gestores para a consecução de objetivos comuns, orientados para a preservação e continuidade da empresa.

Nesta temática, autores como Crepaldi (2011), Dalmacio *et al.* (2007), Ferrari *et al.* (2013) e Fontanele (2011) dedicaram-se a estudar os conceitos e práticas das funções e competências da controladoria e do *Controller*, bem como a importância do *Controller* como profissão e a diferença que esse profissional faz no mercado, transformando dados e números em informações que serão relevantes na tomada de decisão dentro da organização.

Outro enfoque dado por esses autores, foi o fato de que a teoria e a prática deveriam estar interligadas, entretanto, a realidade observada não foi essa. Desta forma, esta pesquisa visa analisar como está sendo materializada a controladoria, uma vez que esta unidade administrativa e suas atribuições dependem das crenças e valores de cada entidade, e os reflexos dessa sobre as competências, habilidades e funções do *Controller* dentro das organizações em estudo.

De acordo com Antony e Govindarajan (2001) a sustentabilidade econômica e financeira é fundamental para o sucesso do empreendimento. Logo, necessita-se do uso dos instrumentos usados pela controladoria para auxílio na tomada de decisões, tais como: análise do fluxo de caixa; análise dos custos operacionais e financeiros; formação e análise de preços levando em consideração as taxas de juros e de inflação; análise dos indicadores econômico-financeiros e de orçamento.

Sendo assim este trabalho teve por objetivo identificar quais os principais instrumentos de controladoria utilizados nas organizações, assim como também as atividades, competências e formação necessária para ser um *Controller* na região Nordeste do Brasil.

Além da introdução, este trabalho apresenta outras quatro seções: “Referencial Teórico” sobre a temática abordada; da “metodologia” empregada na pesquisa; a “análise e discussão dos dados”; e a “conclusão”.

2. Referencial teórico

Nesta seção, são apresentados dois tópicos. O primeiro descreve o profissional *Controller*, enquanto que o segundo apresenta os instrumentos da controladoria.

2.1. O controller

O *Controller* identifica, analisa, interpreta dados e transforma em informações relevantes para tomada de decisão dentro das organizações, fica sob sua responsabilidade várias áreas de trabalho (Dalmacio *et al.*, 2007). Sendo assim, a definição de *Controller* no IFAC (Internacional Federation of Accounting):

Identifica, mede, acumula, analisa, prepara, interpreta e relata informações (tanto financeiras como operacionais) para uso da administração de uma empresa, nas funções de planejamento, avaliação e controle de suas atividades e para assegurar o uso apropriado e a responsabilidade abrangente de seus recursos. (*Apud* Dalmacio *et al.*, 2007: 6).

De acordo com Crepaldi (2011), na organização o *Controller* vai direcionar as atividades consideradas necessárias para alcançar os objetivos da empresa, atribuindo tarefas para cada indivíduo executar em suas diferentes funções. Dessa forma, o *Controller* deve atuar fornecendo informações visando garantir que esses dados auxiliem na tomada de decisão da gestão, ter a capacidade de prever problemas futuros e ter as soluções. O *Controller* não tem suas funções limitadas só na área contábil, ele desenvolve o papel de gestor nas organizações. De acordo com Figueiredo (2004):

O *Controller* é o dirigente da contabilidade, aquele que supervisiona e mantém os arquivos financeiros formais da empresa, embora suas funções não se limitam apenas as funções contábeis, o que mais se espera é que ele expanda sua atuação ao desenvolvimento da contabilidade em aplicações gerenciais. (*Apud* Galera, Ferreira & Goulart, 2013: 79).

Segundo Borinelli (2006), não existe um consenso quanto a definição exata acerca das funções, habilidades, competências do *Controller*, as pesquisas existentes não tratam o tema como deveria. Sem tirar o devido valor dos artigos, mas a teoria e prática são bem distintas do que é mostrado, fazendo assim, com

que seja necessário um pouco mais de estudo, para que o tema seja elaborado de uma forma mais completa. A Competência está relacionada com a capacidade de adquirir conhecimentos profissionais, no dia-a-dia, tanto pessoal, como profissional, os quais adquirimos através da formação, da qualificação e da experiência social e profissional (Reinaldo, 2009).

2.2. Instrumentos de controladoria

O exercício dos poderes de governança dentro de uma empresa depende em alto grau da implantação de um sistema de identificação, avaliação e controle dos riscos que cercam a gestão dos recursos nela investidos. Como os que exercem a governança não têm poder executivo, fatalmente um desses riscos é o de agenciamento, segundo o qual os administradores dos recursos empresariais, ao darem prioridade aos seus próprios interesses, podem não os aplicar da forma mais adequada aos acionistas/proprietários.

A governança deve, pois, cercar a administração dos recursos empresariais com um sistema de controle de gestão. Esse sistema, que deve levar em consideração os riscos que são inerentes aos negócios e compreende o controle da custódia, do desempenho e da qualidade da informação, é, neste artigo, conceituado e descrito em termos das linhas gerais da sua composição e principais instrumentos. Demonstra-se, finalmente, que tais controles devem ser feitos de forma integrada e unificada num único órgão e que esse órgão deve ser a Controladoria, que deve ser reformulada e ter um posicionamento na estrutura organizacional das empresas totalmente independente dos órgãos de administração. Essas são as bases do chamado novo modelo de Controladoria (Martin, Santos & Dias Filho, 2004).

A controladoria pode ser entendida como um conjunto de princípios, métodos e procedimentos que ocupa da gestão econômica das empresas, com a finalidade de orientá-las para a eficácia (Mosimann & Fisch, 1999). Suas principais funções dentro da organização são: a) contábil relativa à contabilidade societária e financeira; b) Gerencial que compreende as atividades e prover informações de natureza contábil, patrimonial, econômica, financeira e não-financeira voltadas para as tomadas de decisões gerenciais e estratégicas; c) Custos que compreende as atividades de registrar, mensurar, controlar, analisar e avaliar os custos da organização; d) Tributária relativa a Contabilidade Tributária ou fiscal; e) Proteção e controle dos ativos que compreende as atividades referentes a prover proteção aos ativos além de controlá-los; f) Controle interno refe-

rente ao estabelecimento e monitoramento dos sistemas de controles internos, destinado a proteger o patrimônio organizacional e salvaguardar os interesses da entidade; g) Controle de riscos que compreende as atividades de identificar, mensurar, analisar, avaliar, divulgar e controlar os diversos riscos envolvidos no negócio, bem como seus possíveis efeitos; h) Gestão da informação que compreende atividades relativas a conceber modelos de informações e gerenciar informações contábeis, patrimoniais, de custos, gerenciais e estratégicas (Borinelli, 2006; Morante, 2008; Koliver, 2005).

São diversos os instrumentos de controladoria utilizados pelos profissionais de controladoria e controllers no Brasil, mais alguns se destacam a partir das funções desempenhadas dentro da organização. A Tabela 1 descreve alguns dos principais instrumentos utilizados.

Tabela 1. Instrumentos de Controladoria

Funções	Instrumentos	Atividades
Contábil	<ul style="list-style-type: none"> • Software para a construção dos demonstrativos contábeis. • Sistema de arquivamento dos demonstrativos contábeis pela empresa. • Sistema de construção de demonstrativos contábeis voltados para a tomada de decisão, mesmo quando não exigidos pela legislação. • Balanço patrimonial para uso dos gestores. • Demonstração de resultado mensal para uso dos gestores. 	Desenvolvimento da contabilidade societária (ou financeira), dentre elas: gerenciar as atividades de contabilidade, implementar e manter todos os registros contábeis (processamento contábil) elaborar as demonstrações contábeis.
Gerencial	<ul style="list-style-type: none"> • Planos empresariais. • Orçamento. • Planilhas de controle de Caixa. • Planilhas de controle de estoque. • Planilhas de contas a receber e a pagar. • Indicadores de desempenho das áreas da organização. • Indicadores de desempenho dos gestores. • Indicadores de desempenho de resultados. • Estudo de análise de investimento. • Técnica de formação de preços. • Análise do ponto de equilíbrio. 	Coordenar, assessorar e consolidar os processos de elaboração dos planos empresariais, orçamento e previsões, criar condições para a realização do controle, através do acompanhamento dos planos e das decisões tomadas, auxiliar na definição de métodos e processos para medição do desempenho das áreas organizacionais, assim como dos gestores, auxiliar na definição e gestão de preços de transferência gerenciais; realizar estudos especiais de natureza contábil-econômica, desenvolver condições para a realização da gestão econômica e proceder à avaliação econômica.

Custos	<ul style="list-style-type: none"> • Sistema de apuração de material direto. • Sistema de apuração de mão de obra direta. • Sistema de levantamento de gastos indiretos de fabricação. • Sistema de custeio marginal variável ou direto. • Sistema de custeio por absorção. • Indicadores de resultado de produtos/ serviços. • Indicadores de linhas de negócios e de cliente. 	As atividades de registrar, mensurar, controlar, analisar e avaliar os custos da organização, incluindo análises gerenciais e estratégicas referentes à viabilidade de lançamentos de produtos e serviços, resultados de produtos e serviços, de linhas de negócios e de clientes.
Tributária	<ul style="list-style-type: none"> • Planilha de registro de tributos. • Arquivo de normas tributárias envolvendo o setor ou ramo de atividade. • Planejamento tributário. 	Atender às obrigações legais, fiscais e acessórias previstas em leis e normas tributárias, o que significa registrar, apurar e controlar impostos, tributos contribuições, bem como elaborar o planejamento tributário da organização.
Proteção e Controle de Ativos	<ul style="list-style-type: none"> • Seguros contratados. • Estudo de avaliação sobre contratação de seguros. • Relação de todos os ativos existentes na empresa. • Registro do estágio de conservação e manutenção dos ativos. 	Prover proteção aos ativos, por meio da seleção, análise e contratação de opções de seguros: registro de todos os bens da organização e avaliar o estágio de conservação.

Fonte: Silva (2016).

3. Metodologia

Para atender ao objetivo proposto foram aplicados questionários semiestruturados (com perguntas de respostas pré-selecionadas (em Escala Likert) e perguntas de respostas abertas, visando identificar os fatores que influenciam no uso dos instrumentos de controladoria assim como também na formação do *Controller* e em seguida poder verificar se estes determinam ou contribuem para a ocorrência dos fenômenos. Desta forma, trata-se de uma pesquisa do tipo *survey*.

Os questionários foram aplicados a seis *Controllers*, sendo dois do ramo industrial (um de vestuário e outro de peças automotivas), dois do ramo comercial (sendo um de varejo e outro de automóveis - Concessionária) e dois do ramo de prestação de serviço (sendo um de instituição de ensino superior e um de escritório de contabilidade), onde cada respondente, a partir deste

ponto, será chamado no questionário de: C1 (Vestuário), C2 (Peças Automotivas), C3 (Varejo), C4 (Concessionária), C5 (Universidade) e C6 (Escritório de Contabilidade). Todos os respondentes foram selecionados pelo critério de acessibilidade.

Após contato prévio, a aplicação dos questionários ocorreu através da confecção de um formulário do Google, onde o mesmo foi enviado para o e-mail dos respondentes. O questionário foi dividido em duas partes; as questões subjetivas foram elaboradas com o foco de obter informações relacionadas à formação do *controller*, onde as mesmas foram enumeradas de 1 a 12; já as questões objetivas, que por sua vez se referiram ao grau de relevância e a utilização dos instrumentos de controladoria foram numerados em nível de relevância de 1 a 5. Tanto as questões subjetivas quanto as objetivas foram aplicadas para todos os respondentes.

4. Análise e discussão dos dados

Esta seção foi dividida em duas partes. Na primeira, são apresentados e discutidos os dados relativos as questões subjetivas (abertas), que tratam da formação do *controller*; a segunda parte aborda os dados das questões objetivas (fechadas), que tratam da utilização dos instrumentos de controladoria.

4.1. Formação do *controller*

Dentre os principais pontos citados pelos *controllers* entrevistados sobre as atribuições do profissional de controladoria, houve um em comum que foi o relacionado ao controle tributário da empresa. Sobre o assunto, o C1 afirmou que

o Controller é o profissional responsável pela sinergia entre as diversas áreas da empresa, mas, não quer dizer que ele necessariamente tenha que dominar todos os assuntos. Para isso o Controller deve dispor de uma equipe de profissionais especialistas nas suas áreas específicas para lhe dar suporte em sua atuação. Assim, o Controller não precisa ser um especialista em Direito Internacional, basta que tenha em sua equipe um profissional que assim seja.

A afirmação segue em congruência com Silva (2016) que afirma que sobre os principais instrumentos de controladoria a principal atividade da função tribu-

tária é: atender às obrigações legais, fiscais e acessórias previstas em leis e normas tributárias, o que significa registrar, apurar e controlar impostos, tributos contribuições, bem como elaborar o planejamento tributário da organização. Dentre os instrumentos de controladoria citados que são: contábil, gerencial, custos, tributária e proteção e controle de ativos, a tributária é a única em que o *controller* não consegue dominar em sua totalidade pelo fato da complexidade e alterações constantes na legislação principalmente na legislação internacional, faz com que o mesmo delegue a um responsável em tributos esta competência o que o torna não completo no domínio dos principais instrumentos de controladoria. A área fiscal é a parte mais complexa da mesma, e que exige muito dos mesmos, pois precisam se dedicar ao máximo em muitas horas de estudos e devido a essa demanda eles não conseguem se dedicar às outras funções exercidas.

Sobre a qualificação necessária para ser um *controller*, os C2, C3 e C6 afirmaram que: C2 - "Formação Superior, conhecimentos na área financeira, câmbio, exportação e importação ambos de no mínimo 5 anos, conhecimento em outra língua preferencialmente o inglês e noções de mercado e de micro e macroeconomia". C3 - "Formação superior e conhecimentos em outras economias e dominar no mínimo o inglês". C6 - "Preferencialmente formação em Administração, Ciências Contábeis ou Economia".

De acordo com Crepaldi (2011) sobre o conhecimento do *controller* o mesmo, uma vez que possui conhecimento em diversas áreas (finanças, economia, contabilidade, entre outras), faz uso desses dados e gera informações destacando onde há a necessidade de mudanças, a fim de trazer melhorias para a organização, e pode-se dizer que é o profissional que melhor conhece a empresa. Sendo assim não se faz necessário a qualificação específica em contabilidade para se atuar na função de *controller*.

Sobre a necessidade de vivência em outras economias; exemplo: outros países, o C3 afirmou que: C3 - "A vivência em outras economias ajudará o *controller* no seu desempenho, ou seja, o mesmo terá uma visão mais gerencial do negócio", e o C4 respondeu com um - "Sim". Sobre a necessidade do domínio em outros idiomas para uma boa atuação no ramo, os C2 e C3 afirmaram que: C2 - "Sem sombra de dúvida. Falar outros idiomas irá ajudar nas transações internacionais, tendo em vista que o foco do *controller* é atuar em empresas que realizam operações internacionais como exportação e importação". C3 - "Sim, pois caso existe operações internacionais o *controller* terá de ter domínio na língua estrangeira para poder se comunicar".

Segundo Reinaldo (2009), a competência está relacionada com a capacidade de adquirir conhecimentos profissionais no dia a dia, tanto no campo pessoal,

quanto profissional, os quais adquire-se através da formação, da qualificação e da experiência social e profissional. Sendo assim uma língua estrangeira é algo que deve fazer parte do conhecimento do profissional de controladoria

Sobre se existe uma faixa etária para ser um bom controller, os C1, C3 e C4 afirmaram que: C1 - "O que define um bom controller não é a idade e sim a capacidade em lidar com situações complexas e heterogêneas". C3 - "Não. Porém é necessário no mínimo a experiência de 5 a 7 anos na área financeira e comércio exterior, pois assim a experiência será o suficiente para atuar em uma área". C4 - "Não, mais a experiência é necessária".

De acordo com o conceito do IFAC e Dalmacio *et al.* (2007: 6), "o controller é aquele que identifica, mede, acumula, analisa, prepara, interpreta e relata informações (tanto financeiras como operacionais) para uso da administração de uma empresa, nas funções de planejamento, avaliação e controle de suas atividades e para assegurar o uso apropriado e a responsabilidade abrangente de seus recursos". Logo não existe uma faixa etária pré-definida para ser um bom controller.

Sobre se existe a importância da vivência em outras culturas mais especificamente fora do país de origem poderem fazer com que o controller tenha uma visão mais ampla de mercado e economia, os C2, C5 e C6 afirmaram que: C2 - "Certamente. Conhecimentos e vivências em culturas e economias diferentes das do Brasil irão aumentar e melhorar o desempenho do controller dentro da organização, pois assim o mesmo passará a ter uma visão gerencial e estratégica mais rica". C5 - "Contribui, mas não é determinante". C6 - "Sim, sem dúvidas".

De acordo com Antony e Govindarajan (2001) a sustentabilidade econômica e financeira é fundamental para o sucesso do empreendimento. Logo, necessita-se do uso dos instrumentos usados pela controladoria para auxílio na tomada de decisões, tais como: análise do fluxo de caixa; análise dos custos operacionais e financeiros; formação e análise de preços levando em consideração as taxas de juros e de inflação; análise dos indicadores econômico-financeiros e de orçamento. A vivência em outras culturas não é algo determinante para a atuação em controladoria.

Sobre em que nível deve estar o profissional de controladoria em relação às ferramentas tecnológicas para desempenhar bem sua atividade, os C1 e C3 afirmaram que: C1 - "O controller deve estar sempre atualizado em relação às principais inovações tecnológicas existentes". C2 - "Sempre atualizado. A evolução tecnológica trouxe vários benefícios para o profissional de controladoria, mais, no entanto a forma dinâmica como a tecnológica evolui pode trazer malefícios caso essa evolução não consiga ser acompanhada em tempo hábil,

pois o mesmo utiliza relatórios financeiros para poder mensurar e demonstrar a evolução e desempenho da organização”.

Sobre formação em instituições de ensino superior, pública ou privada, poder ser considerada um ponto crucial na carreira profissional de um *controller*, os C1, C2 e C4 afirmaram que: C1 – “O nome da instituição de ensino de onde o controller veio pode sim representar um indicativo do seu nível de competência, mas, na verdade, o ponto crucial na carreira do controller é seu desempenho frente às situações complexas e heterogêneas”. C2 – “Não, o que será levado em conta é uma formação em uma instituição de ensino superior que seja comprometida com a educação e que tem um curso bem estruturado em sua grade curricular”. C4 – “Não, a dedicação do aluno é que faz um bom profissional no futuro, além da identificação com o curso”.

Sobre ter especialização em áreas correlacionadas como: Economia, estatística e administração de empresas poderem tornar melhor o desempenho do *controller*, os C1, C3 e C5 afirmaram que: C1 – “As instituições de ensino superior não formam profissionais em controladoria em nível de graduação. O mínimo que se espera de um controller é uma especialização na área de controladoria”. C3 – “Sim, pois são áreas que estão interligadas com a controladoria”. C5 – “Sim. Agregar conhecimento é sempre importante”.

A afirmação segue em congruência com Crepaldi (2011) que afirma que sobre o domínio em outras áreas relacionadas à controladoria o *controller* é o executivo que vai fornecer informações úteis para minimizar as incertezas, riscos e vai dar alternativas para assim a alta administração optar por uma decisão que trará um resultado eficaz na organização. Esse profissional tem uma visão ampla e deve analisar e filtrar informações de relevância para tomada de decisão. Uma vez que possui conhecimento em diversas áreas (finanças, economia, contabilidade, entre outras). Ainda de acordo com Figueiredo (2004), o *Controller* não tem suas funções limitadas só na área contábil, ele desenvolve o papel de gestor nas organizações.

Sobre ter vivência em empresas de ramos de atividades diferentes como: comércio, serviço e indústria pode agregar valores ao controller, os C2, C5 e C6 afirmaram que: C2 – “Ramos de atividades diferentes enriquecem o leque de conhecimento do profissional de controladoria, principalmente o ramo industrial, pois este geralmente realiza operações internacionais e isso faz com que o controller necessite de mais experiência na área”. C5 – “Sim, pois ele terá visão de várias formas de atuação”. C6 – “Sim, claro”.

De acordo com Crepaldi (2011), na organização o *Controller* vai direcionar as atividades consideradas necessárias para alcançar os objetivos da empresa, atri-

buindo tarefas para cada indivíduo executar em suas diferentes funções. Dessa forma, o *Controller* deve atuar fornecendo informações visando garantir que esses dados auxiliem na tomada de decisão da gestão, ter a capacidade de prever problemas futuros e ter as soluções, ou seja, atuar em ramos de atividades diferentes poderá ajudar no bom desempenho do *controller*, mais não é algo crucial.

Sobre o fato de muitas empresas terem seus serviços terceirizados por escritórios de contabilidade pode dificultar uma boa gestão, os C3, C5 e C6 afirmaram que: C3 - "Apenas o que diz respeito a parte tributária, pois caso exista uma situação como fiscalização a empresa não terá a documentação necessária para comprovar às intimações dos autos do fiscal". C5 - "Não, não na minha visão. Desde que o contador se faça presente sempre que possível". C6 - "Dificulta sim".

A afirmação segue em congruência com Crepaldi (2011) que afirma que sobre o domínio de dados o *controller* faz uso desses dados e gera informações destacando onde há a necessidade de mudanças, a fim de trazer melhorias para a organização, e pode-se dizer que é o profissional que melhor conhece a empresa.

Sobre a questão de muitos *controllers* não terem a formação em ciências contábeis podem dificultar a interpretação de demonstrativos contábeis como: Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC), Balanço Patrimonial (BP) e Demonstração do Resultado do Exercício (DR) assim como também no auxílio da elaboração dos mesmos, os C1, C3 e C6 afirmaram que: C1 - "Os relatórios contábeis DFC, BP e DR, por exemplo, são de responsabilidade da Contabilidade. Esses relatórios, geralmente, atendem apenas exigências externas à empresa (Fisco, por exemplo). Os relatórios gerenciais que o controller deve trabalhar são bastante variados e não seguem um padrão específico, depende da finalidade e do usuário da informação". C3 - "Sim. A DR é a principal demonstração utilizada pelos bancos e pessoas que pretendem investir na empresa e com isso o conhecimento e leitura das demonstrações contábeis pode ajudar ao controller a ter um melhor resultado". C6 - "Não necessariamente".

De acordo com Figueiredo (2004) o Controller não tem suas funções limitadas só na área contábil, ele desenvolve o papel de gestor nas organizações.

4.2. Utilização dos instrumentos de controladoria

Sobre os instrumentos de controladoria foi identificado que são de extrema importância para a atuação do *controller*, sendo expostos, em apêndice (Apêndice I), os resultados alcançados quanto à importância de sua utilização nas organizações.

Observou-se que, na pesquisa realizada, o nível de importância e utilização para o instrumento de contabilidade foi em média 6,68% para os níveis 1 e 3, 13,34% para o nível 2, 26,68% para o nível 4 e 50,02% para o nível 5, demonstrando que este instrumento é de grande utilidade e importância na execução da gestão do *controller*, pois mais da metade dos respondentes optaram pelo nível 5.

Para o instrumento gerencial foi em média 0% para o nível 1, 6,07% para o nível 2, 15,17% para o nível 3, 33,33% para o nível 4 e 45,45% para o nível 5. Constatou-se que o instrumento gerencial apresentou uma média superior de respostas em 2,71% nos níveis 4 e 5, se comparados com os resultados alcançados no tocante aos instrumentos contábeis, na percepção dos entrevistados, logo, entende-se que o instrumento gerencial, nessa pesquisa, foi considerado mais útil que o instrumento de contabilidade.

Para o instrumento de custos as respostas foram em média 0% para o nível 1, 2,39% para o nível 2, 33,33% para o nível 3, 19,06% para o nível 4 e 45,23% para o nível 5, este comparado ao instrumento de contabilidade e gerencial oscilou em média nos níveis de resposta em -41,72% para os níveis 4 e 5, isso demonstra que o instrumento de custos não possui tanta utilização e ou não é dado tanta “importância” ao mesmo por parte dos *controller* entrevistados, o que pode tornar-se preocupante, pois principalmente os *controllers* atuantes nas indústrias de vestuário e peças automotivas não classificaram como nível 5 a utilização e importância deste instrumento.

Para o instrumento de tributária a média foi de 0% para os níveis 1 e 2, 16,67% para os níveis 3 e 4 e 66,67% para o nível 5. Talvez, pelo nível de complexidade este instrumento ou pela cultura *code law* presente no ordenamento jurídico brasileiro, ele apresentou, na pesquisa, maior nível de importância e utilização por parte dos *controllers* com média para os nível 4 e 5 de 8,66% em relação ao instrumento de contabilidade, 5,79% em relação ao instrumento gerencial e 29,63% em relação ao instrumento de custos, totalizando 44,08%, demonstrando, assim, uma evolução bastante significativa e por fim o instrumento de proteção e controle dos ativos que apresentou em média 8,35% para o nível 1, 20,85% para o nível 2, 25,03% para o nível 3, 16,68% para o nível 4 e 29,15% para o para o nível 5.

Verificou-se que este último apresentou o percentual em média de -38,95% comparado aos outros instrumentos, ou, para ser mais preciso, -40,25% em relação ao instrumento de contabilidade, -41,83% em relação ao instrumento Gerencial, -28,71% em relação ao instrumento de Custos e -45,01% das respostas em relação ao instrumento de tributária, fato esse considerado negativo para a organização pois indica pouca relevância no tocante a mensuração e controle dos bens e direitos responsáveis pela geração de benefícios econômicos presentes e futuros.

Tabela 2. Média comparativa entre o percentual das respostas relacionado ao nível de importância e utilização dos instrumentos de controladoria.

Instrumentos	Nível		Média 4 e 5	Média Comparativa				Total	
	4	5		Contabilidade	Gerencial	Custos	Tributária		Proteção e Controle dos Ativos
Contabilidade	26,68%	50,02%	38,35%			19,30%		67,36%	19,30%
Gerencial	33,33%	45,45%	39,39%	2,71%			-5,47%		-2,76%
Custos	19,06%	45,23%	32,15%	-36,48%	-5,25%			40,28%	-41,72%
Tributária	16,67%	66,67%	41,67%	8,66%	5,79%	29,63%			44,08%
Proteção e Controle dos Ativos	16,68%	29,15%	22,92%	-40,25%	-41,83%	-28,71%	-45,01%		-155,80%
Total	112,42%	236,52%	174,47%	-65,36%	-41,28%	20,22%	-50,48%	107,64%	-136,90%

Fonte: Elaborada pelos autores.

Os dados apresentados na Tabela 2 mostram como foi apresentando o percentual comparativo de respostas entre os respondentes relacionados aos instrumentos de controladoria. Para os instrumentos da função contábil foi possível verificar que o mesmo oscilou em 19,30% em relação ao instrumento de custos, demonstrando que o mesmo tem um maior grau de importância e utilização em relação aos instrumentos utilizados na função de custo, sem contar que por ser o mais genérico e poder ser usado em ramos de atividades diferentes o mesmo torna-se mais utilizado e em relação a função de proteção e controle dos ativos obteve 67,36% o que demonstra que os instrumentos de proteção e controle de ativos são pouquíssimos utilizados para a gerência do *controller*.

Para a função Contábil resultou-se em 2,71% em relação à contabilidade tornado claro que essas duas funções são extremamente importantes para a organização pelo fato de terem oscilado em um percentual baixo e (5,47%) em relação à função Tributária, transparecendo que tributos, taxas e contribuições de melhoria ainda demandam mais tempo do *controller* e também são mais importantes pelo grau de complexidade da mesma.

Para a função de custos oscilou em (36,48%) em relação à os instrumentos da função contábil, demonstrando assim um alerta pois os respondentes dos setores industrial não atribuíram o nível 5 para os instrumentos desta logo pode ser constatado que os mesmos são pouco utilizados deixando assim um controle passível de erro principalmente no que diz respeito ao controle dos custos diretos, indiretos, fixos e variáveis, pois estes causam impactos diretos na fabricação e no preço de venda dos produtos, podendo resultar em um resultado positivo ou negativo para a organização, (5,25%) relacionado à gerencial deixando assim bem claro que os custos não possuem maior grau de importância que os instrumentos gerenciais, isso provavelmente ocorre pelo conhecimento específico que a função de custo exige do *controller* e 40,28% em relação a função controle e proteção dos ativos, transparecendo que quase metade dos respondentes optaram por classificar os instrumentos da função de custos mais utilizados e mais importantes que a Proteção e controle dos ativos.

A função tributária apresentou 8,66% em relação aos instrumentos da função de contabilidade, 5,79% em relação à gerencial e 29,63% em relação à custos, mostrando que é pouco utilizada em relação às duas primeiras mais que possui um uso significativo em relação a última, prevalente pelo fator de a tributária ser mais complexa que as outras e em grande maioria das vezes ter que ser delegada a um profissional específico para que o mesmo fico responsável pela mesma é que se resultou nesta diferença.

E para a função de Proteção e Controle dos ativos ouve uma oscilação con-

siderável em relação aos instrumentos das demais funções que foram (40,25%) em relação à função de contabilidade, (41,83%) em relação à gerencial, (28,71%) em relação à custos e (45,01%) em relação à tributária, apontando de que, dentre as funções, a de Proteção e controle de ativos não tem sido considerada importante quando relacionada às demais na gerência da organização por parte do *controller*.

5. Conclusão

A presente investigação teve como objetivo identificar quais os principais instrumentos de controladoria utilizados nas organizações, assim como também as atividades, competências e formação necessária para ser um *Controller* na região Nordeste do Brasil.

Verificou-se que, quanto a formação do *Controller*, os respondentes convergiram em alguns pontos. Em geral, evidencia-se a excessiva relevância dada à parte Tributária, sendo considerado esse conhecimento como muito relevante. Além disso, percebeu-se um alinhamento nas respostas em direção a necessidade que o profissional da controladoria tenha de economia e de negócios, independente da sua formação acadêmica, sendo recomendado que o *Controller* tenha especialização na área de controladoria, além de conhecimento de outros idiomas e outras culturas, o que facilita e qualifica bastante o seu desempenho profissional, dadas as exigências impostas para os ocupantes deste cargo. Estar sempre atento às inovações tecnológicas também foi apontado como relevante ao profissional da controladoria.

Por outro lado, em pontos como terceirização de serviços contábeis e o conhecimento necessário em contabilidade (possível dificuldade daqueles que não possuem essa formação acadêmica), houveram divergências entre os respondentes. Alguns consideraram negativo terceirizar a contabilidade, enquanto outros afirmaram que não é algo necessariamente ruim. Também alguns afirmaram que não é algo difícil para o *Controller* não possuir conhecimento específico em contabilidade, enquanto outros afirmaram dificultar.

Também com base nos dados coletados e analisados, foi possível verificar que os principais instrumentos utilizados pelos *Controllers* podem variar de acordo com as funções desenvolvidas pelo mesmo na organização. Em geral, percebe-se que há uma excessiva preocupação do *Controller* com a área Tributária, o que pode ser explicado pela demasiada complexidade do ambiente tributário no Brasil, que vive em constante mudança.

Foi percebido também como sendo bastante relevante os instrumentos Gerencial e, em menor escala, o Contábil. Para os respondentes, os instrumentos de Custos e Controle e proteção dos ativos são pouco relevantes, em relação aos demais. Os dados colhidos para esses dois últimos instrumentos podem ser preocupantes no sentido de que são áreas de grande relevância nas empresas (em especial os Custos nas indústrias) e, possivelmente, estão sendo negligenciados em função da excessiva preocupação e dispêndio de tempo com as atividades tributárias. Destaca-se ainda que, nas empresas industriais, na fase operacional, os instrumentos de controladoria que apresentaram aumento de uso estiveram relacionados com a função gerencial, limitando-se aos instrumentos controle de estoques, fluxo de caixa, controle de contas a pagar e a receber.

Assim, conclui-se que, para o contexto analisado, o principal instrumento de controladoria, bem como a principal atribuição necessária ao *Controller* reside na área Tributária, fato que pode ser explicado pelo contexto tributário brasileiro e que culmina com a negligência de outros instrumentos relevantes como o de Custos, provocando certo desequilíbrio nas atribuições do profissional da controladoria.

Esta pesquisa tem como principal limitação o quantitativo de respondentes. Desta forma, sugere-se que novas pesquisas ampliem as respostas, bem como verifiquem a realidade exposta nesta investigação em outras regiões do Brasil e também em outros países.

Referências

- Antony, N. R., & Govindarajan V. (2001). *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Borinelli, M. L. (2006). *Estrutura conceitual básica de Controladoria: sistematização à luz da teoria e das práticas*. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, USP, São Paulo.
- Crepaldi, S. A. (2011). *Contabilidade Gerencial: teoria e prática*. (5. ed.). São Paulo: Editora Atlas.
- Dalmacio, F. Z., Formigoni, H., Bispo, J. de S., & Calijuri, M. S. S. (2007). Aderência entre o conceito e a prática das funções atribuídas ao *controller*: um estudo no contexto brasileiro. *Anais do Congresso Internacional de Custos*, Lyon, França.

- Ferrari, M. J., Cunha, L. C., Lunkes, R. J., & Borgert, A. (2013). O perfil do controller sob a ótica do mercado de trabalho brasileiro. *Revista de Informação Contábil*, 7(3), 25-50.
- Figueiredo S, & Caggiano, P. C. (2004). *Controladoria: teoria e prática*. (3. ed.). São Paulo: Atlas.
- Fontanele, R. O. (2011). *A Importância da Controladoria na gestão empresarial*. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis), Universidade Candido Mendes, Rio de Janeiro.
- Galera, K. J., Ferreira, G. A., & Goulart, C. P. (2013). CONTROLLER: as principais habilidades, competências e procedimentos técnicos na execução da função nas organizações. *Revista Contabilidade & Amazônia*, 6(1), 75-91.
- Koliver, O. (2005). *A contabilidade e a controladoria: tema atual e de alta relevância para a profissão contábil*. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul.
- Morante, A. S., & Jorge, F. T. (2008). *Controladoria: Análise financeira, planejamento e controle orçamentário*. São Paulo: Atlas.
- Mosimann, C. P, & Fisch, S. (1999). *Controladoria: seu papel na administração de empresas*. (2. ed.). São Paulo: Atlas.
- Martim, N. C., Santos, L. R., & Dias Filho, J. M. (2004). Governança empresarial, riscos e controles internos: a emergência de um novo modelo de controladoria. *Revista de Contabilidade & Finanças*, 15(34), 07-22.
- Pipkin, A. (1989). *The 21st century controller*. Unites Kingdom: Management Accounting.
- Purtill, J. S. (1988). Working with the audit committee. *Journal of Accountancy*, 166(4), 140-&.
- Ricardino Filho, A. A. (2005). *Contabilidade gerencial e societária: origens e desenvolvimento*. São Paulo: Saraiva.
- Reinaldo, D. B. (2009). *Teorias da Administração*. Universidade Norte do Paraná: Várzea Grande.
- Silva, E.A, Mendonça, F.M, Gonçalves, G.V, & Bernardo, D.C.R. (2016). Análise do Uso de Instrumentos de Controladoria nos Empreendimentos Comerciais e Industriais, de São João Del-Rei. *Revista de Administração, Sociedade e Inovação*, 2(1), 5-15. DOI: <https://doi.org/10.20401/rasi.2.1.77>

Apêndice

Nível de importância e utilização dos instrumentos de controladoria na organização

Função Contábil					
Software para a construção dos demonstrativos contábeis.					
Nível:	1	2	3	4	5
Percentual:	0%	16,70%	16,70%	0%	66,70%
Sistema de arquivamento dos demonstrativos contábeis pela empresa					
Nível:	1	2	3	4	5
Percentual:	0%	33,30%	0,00%	50%	16,70%
Sistema de construção de demonstrativos contábeis voltados para a tomada de decisão, mesmo quando não exigidos pela legislação.					
Nível:	1	2	3	4	5
Percentual:	0%	0,00%	0,00%	50%	50,00%
Balanço patrimonial para uso dos gestores					
Nível:	1	2	3	4	5
Percentual:	16,7%	16,70%	16,70%	16,7%	50,00%
Demonstração de resultado mensal para uso dos gestores.					
Nível:	1	2	3	4	5
Percentual:	16,7%	0,00%	0,00%	16,7%	66,60%
Planos empresariais.					
Nível:	1	2	3	4	5
Percentual:	0,0%	16,70%	0,00%	50,0%	33,33%
Orçamento.					
Nível:	1	2	3	4	5
Percentual:	0,0%	0,00%	16,70%	16,7%	66,60%
Planilhas de controle de caixa					
Nível:	1	2	3	4	5
Percentual:	0,0%	16,67%	16,67%	16,67%	50,00%
Planilhas de controle de estoque.					
Nível:	1	2	3	4	5
Percentual:	0,0%	16,67%	16,67%	33,33%	33,33%
Planilhas de contas a receber e a pagar					

Principais instrumentos de controladoria utilizados pelos controllers ...

Nível:	1	2	3	4	5
Percentual:	0,0%	0,00%	16,67%	33,33%	50,00%
Função Gerencial					
Indicadores de desempenho das áreas da organização					
Nível:	1	2	3	4	5
Percentual:	0,0%	0,00%	0,00%	50,00%	50,00%
Indicadores de desempenho dos gestores					
Nível:	1	2	3	4	5
Percentual:	0,0%	0,00%	16,67%	50,00%	33,33%
Indicadores de desempenho de resultados.					
Nível:	1	2	3	4	5
Percentual:	0,0%	0,00%	16,67%	33,33%	50,00%
Estudo de análise de investimento					
Nível:	1	2	3	4	5
Percentual:	0,0%	0,00%	16,67%	33,33%	50,00%
Técnica de formação de preços.					
Nível:	1	2	3	4	5
Percentual:	0,0%	16,70%	16,67%	33,33%	33,33%
Análise do ponto de equilíbrio					
Nível:	1	2	3	4	5
Percentual:	0,0%	0,00%	33,33%	16,70%	50,00%
Sistema de apuração de material direto					
Nível:	1	2	3	4	5
Percentual:	0,0%	0,00%	50,00%	0,00%	50,00%
Sistema de apuração de mão de obra direta.					
Nível:	1	2	3	4	5
Percentual:	0,0%	16,67%	33,33%	0,00%	50,00%
Sistema de levantamento de gastos indiretos de fabricação					
Nível:	1	2	3	4	5
Percentual:	0,0%	0,00%	33,33%	16,70%	50,00%
Função Custo					

Sistema de custeio marginal variável ou direto.					
Nível:	1	2	3	4	5
Percentual:	0,0%	0,00%	16,67%	50,00%	33,30%
Sistema de custeio por absorção					
Nível:	1	2	3	4	5
Percentual:	0,0%	0,00%	50,00%	16,67%	33,30%
Indicadores de resultado de produtos/serviços.					
Nível:	1	2	3	4	5
Percentual:	0,0%	0,00%	33,30%	16,67%	50,00%
Indicadores de linhas de negócios e de cliente					
Nível:	1	2	3	4	5
Percentual:	0,0%	0,00%	16,67%	33,30%	50,00%
Planilha de registro de tributos.					
Nível:	1	2	3	4	5
Percentual:	0,0%	0,00%	33,30%	16,70%	50,00%
Função Tributária					
Arquivo de normas tributárias envolvendo o setor ou ramo de atividade					
Nível:	1	2	3	4	5
Percentual:	0,0%	0,00%	16,67%	16,67%	66,70%
Planejamento tributário.					
Nível:	1	2	3	4	5
Percentual:	0,0%	0,00%	0,00%	16,67%	83,30%
Seguros contratados					
Nível:	1	2	3	4	5
Percentual:	0,0%	16,67%	16,67%	33,30%	33,30%
Função Proteção e Controle					
Estudo de avaliação sobre contratação de seguros.					
Nível:	1	2	3	4	5
Percentual:	16,67%	0,00%	50,00%	0,00%	33,30%
Relação de todos os ativos existentes na empresa.					

Principais instrumentos de controladoria utilizados pelos controllers ...

Nível:	1	2	3	4	5
Percentual:	16,67%	16,70%	16,70%	16,70%	33,30%
Registro do estágio de conservação e manutenção dos ativos.					
Nível:	1	2	3	4	5
Percentual:	0,00%	50,00%	16,70%	16,70%	16,70%

Fonte: Elaborado pelos autores

© 2017 por los autores; licencia otorgada a la revista *Escritos Contables y de Administración*. Este artículo es de acceso abierto y distribuido bajo los términos y condiciones de una licencia Atribución-No Comercial 4.0 Internacional (CC BY-NC 4.0) de Creative Commons. Para ver una copia de esta licencia, visite <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>