



Controladoria: uma comparação entre a teoria e a prática de um grupo empresarial varejista

Daniele Campos dos Santos
UNESC
dannyzinha_cs@hotmail.com

Beatriz da Silva Pereira
UNESC
beatriz.silva.p@gmail.com

Cleyton de Oliveira Ritta
UNESC
critta.al@furb.br

Andréia Cittadin
UNESC
aci@unesc.net

Resumo

A controladoria se destaca na gestão empresarial das organizações, pois fornece apoio aos gestores e proprietários no processo de tomada de decisão. Sua função é disponibilizar informações gerenciais sobre todas as áreas de negócios. O objetivo desse estudo consiste em apresentar um comparativo entre a teoria e os aspectos práticos da controladoria desenvolvidos em um grupo empresarial varejista que atua nos segmentos de supermercados, postos, farmácias e comércios eletrônicos. Para atingir esse objetivo, empregou-se uma metodologia descritiva com abordagem qualitativa por meio de estudo de caso e análise documental em um grupo empresarial localizado na cidade Criciúma-SC. Os resultados mostram que: a) em relação à posição hierárquica, a controladoria está subordinada ao diretor de finanças e controladoria; b) as funções desenvolvidas por essa área têm foco no planejamento e controle operacional (orçamento) e na disponibilização de informações sobre os valores orçados e realizados, bem como análise de variações e elaboração de justificativas. Conclui-se que a controladoria atende as finalidades estabelecidas pela cúpula administrativa da organização. Entretanto, cabe ressaltar que a controladoria do grupo empresarial possui um alcance limitado de responsabilidades e de atuação, uma vez que se preocupa apenas com questões de planejamento operacional.

Palavras-chave: Controladoria; Práticas de Controladoria; Comércio Varejista.



1 Introdução

Com a competitividade presente no cenário empresarial é importante a implementação de instrumentos de gestão que auxiliem as organizações a definirem seus objetivos e estratégias. Além disso, é preciso colocá-los em prática e realizar um efetivo acompanhamento para verificação do desempenho organizacional. Nesse sentido, a controladoria se destaca como área gerencial que tem por objetivo fornecer apoio aos gestores e proprietários para atingir os resultados esperados.

A controladoria fornece apoio gerencial no processo de tomada de decisão, uma vez que disponibiliza informações sobre todas as áreas da empresa, dando maior visibilidade sobre o andamento dos negócios. Isso permite realizar previsões de cenários, estabelecer objetivos de curto e longo prazo, traçar planos, efetuar o acompanhamento das metas, controlar as atividades e avaliar desempenho organizacional.

De acordo com Morante e Jorge (2008), a controladoria serve como um departamento de assessoria à alta administração nas organizações. Uma de suas principais funções é coordenar o planejamento estratégico, que estabelece projeções para um período de longo prazo, considerando as ameaças e oportunidades que podem ser encontradas no mercado. Tanto as ameaças como as oportunidades são situações externas à empresa, as quais podem dificultar ou facilitar as entidades a atingir os seus objetivos. O planejamento estratégico considera, também, os pontos fortes e fracos que estão relacionados às situações internas da organização como, produtos, localização, processos, pessoas, entre outros.

A controladoria pode ser responsável, também, por executar os planos e efetuar o controle, a fim de verificar se os objetivos estão sendo alcançados. É de responsabilidade do profissional da controladoria planejar, acompanhar e avaliar os resultados da empresa por meio de sistemas gerenciais que possibilitam efetuar o controle das ações planejadas e realizadas, no intuito de identificar distorções para traçar medidas corretivas.

Por ser vital para as organizações, a controladoria está presente, principalmente, nas grandes organizações, como por exemplo, grupos empresariais que atuam em diversos segmentos econômicos. Na região sul do estado de Santa Catarina localiza-se a sede de um importante grupo empresarial que atua nos segmentos de supermercados, postos, farmácias e comércio eletrônico. Tal organização enfrenta uma concorrência comercial acirrada, os investimentos em compras de mercadorias e produtos são significativos, gastos operacionais são elevados, o mercado exige preços de vendas competitivos; além disso, os clientes exigem excelência na qualidade do atendimento. Por isso, faz-se necessário ter uma controladoria que atue de forma efetiva, de modo a subsidiar o processo de gestão.

Diante do exposto, tem-se a seguinte questão de pesquisa: Quais são os aspectos práticos da controladoria em um grupo empresarial varejista? O objetivo desse estudo consiste em apresentar um comparativo entre a teoria e os aspectos práticos da controladoria desenvolvidos em um grupo empresarial varejista. Para atingir o objetivo geral têm-se os seguintes objetivos específicos: i) descrever a estrutura e funções da controladoria na organização em estudo; e ii) comparar os preceitos teóricos sobre controladoria com a prática encontrada.

A realização dessa pesquisa se justifica, uma vez que busca avaliar se as práticas de controladoria exercidas por um grupo empresarial varejista estão aderentes à teoria pertinente à



área de gestão. Tal análise possibilita uma reflexão acerca de como a controladoria ocorre na prática em uma organização e como propicia melhorias nos processos gerenciais.

O artigo está estruturado em cinco seções, incluindo esta introdução. A segunda seção trata da fundamentação teórica que abrange aspectos sobre a controladoria. Na terceira seção descreve-se a metodologia da pesquisa. Na quarta apresentam-se os resultados da pesquisa. Por fim, a quinta seção é dedicada às considerações finais.

2.1 Fundamentação Teórica

Nesta seção discorre-se sobre o conceito, objetivos e funções da controladoria.

2.1 Controladoria

A controladoria é definida em dois aspectos: como ramo do conhecimento e como área administrativa. Como ramo do conhecimento, a controladoria pode ser interpretada como uma ciência que une os conhecimentos de várias áreas. Para Peleias (2002, p. 13), “a controladoria se baseia em princípios, procedimentos e métodos oriundos de outras áreas do conhecimento, tais como contabilidade, administração, planejamento estratégico, economia, estatística, psicologia e sistemas”. Ela é um ramo de conhecimento constituído por conceitos de outras ciências além da contábil (MOSIMANN; FISCH, 1999).

Como área administrativa, a controladoria é entendida como um departamento que fornece apoio ao processo decisório, pois disponibiliza informações provenientes de todas as áreas da empresa aos gestores para subsidiar o processo de tomada de decisão. Segundo Peleias (2002, p. 13), a controladoria “é definida como uma área da organização à qual é delegada autoridade para tomar decisões sobre eventos, transações e atividades que possibilitem o adequado suporte ao processo de gestão.”

De acordo com Oliveira, Perez e Silva (2009), o dever da controladoria é prestar assessoria aos acionistas da organização, fornecendo números alternativos e, por meio de sistemáticas realizadas, integrar essas informações e reportá-las para facilitar o entendimento e auxiliar na tomada de decisão.

A controladoria é responsável pela elaboração, implementação e manutenção do sistema de informações operacionais, financeiras e contábeis de qualquer tipo de entidade. Por isso é considerada como o atual estágio evolutivo da contabilidade (OLIVEIRA; PEREZ; SILVA, 2009).

Inicialmente as funções da controladoria eram direcionadas ao desenvolvimento e implementação de sistemas de informação para atender os usuários da contabilidade. Com o passar do tempo essas funções foram ampliadas e atualmente seu foco concentra-se no apoio ao processo decisório e no atendimento das demandas informacionais (BEUREN; BOGONI; FERNANDES, 2008).

Verifica-se que a controladoria é o setor responsável por coletar informações e repassá-las de forma coerente e de fácil entendimento aos gestores e proprietários das empresas, para que estes possam tomar decisões adequadas sobre o futuro da organização.



A missão da controladoria consiste em manter os gestores e proprietários informados sobre o que ocorre em todas as áreas da organização, de modo a assegurar a eficácia e a otimização do resultado econômico global e zelar pela continuidade da organização (MOSIMANN; FISCH, 1999; PELEIAS, 2002; BORINELLI, 2006; FIETZ; COSTA; BEUREN, 2007; FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008).

Portanto, o objetivo da controladoria é fornecer suporte informacional para auxiliar o processo decisório da entidade e, assim, contribuir com a realização do planejamento, de controle dos processos e avaliação do desempenho organizacional, visando alcançar os objetivos propostos (PEREZ JR.; PESTANA; FRANCO, 1997; CABRELLI; FERREIRA, 2007; FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008).

Em relação ao posicionamento hierárquico da controladoria, Lunkes e Schnorrenberger (2009) destacam que esta área pode ser considerada como um órgão de *staff*, prestando assessoria à presidência, sem poder de decisão; ou como órgão de linha, quando participa diretamente do processo de tomada de decisão junto à presidência. Existe uma terceira situação, na qual a controladoria é subordinada ao diretor de finanças e contabilidade, sendo que sua atuação limita-se a tais áreas.

Para Frezatti *et al.* (2009), a posição hierárquica da controladoria depende da maneira como está concebida na estrutura organizacional da empresa. Pode estar em nível de departamento ou gerência.

Observa-se que não existe uma melhor posição quanto à atuação da controladoria, pois pode variar de empresa para empresa. Deste modo, a posição mais adequada é aquela que atende melhor a necessidade de cada entidade (LUNKES; SCHNORRENBURGER, 2009). Assim, as funções que esta unidade administrativa irá desempenhar em uma organização estão vinculadas a posição hierárquica que ocupa, seja como órgão de linha ou *staff* (BORINELLI, 2006).

A controladoria é a área responsável por coletar informações e repassá-las de forma clara e objetiva aos gestores e proprietários, para que estes possam tomar decisões adequadas sobre o futuro da organização. As informações geradas devem ser exatas e reportadas em tempo oportuno, pois são as bases do processo decisório das organizações. Também, tem o papel de acompanhar e orientar áreas gerenciais na busca da eficácia dos processos, com o objetivo de alcançar os resultados traçados.

2.2 Funções da controladoria

A controladoria tem como função o planejamento, controle e emissão relatórios gerenciais que servem como base para os gestores e proprietários na tomada de decisão. De acordo com Beuren, Schlindwein e Pasqual (2007), a controladoria deve dar suporte a todas as etapas do processo de gestão, mediante o gerenciamento das informações.

O Quadro 1 apresenta a descrição das funções da controladoria.



Quadro 1: Funções da controladoria

Funções	Descrição
Planejamento	Estabelece um projeto integrado de operações de curto e longo prazo de acordo com metas e objetivos propostos pela empresa, que pode ser revisto e analisado caso seja necessário.
Controle	Assegura uma comparação dos resultados.
Relatório	Possibilita planejar, examinar e interpretar os resultados atingidos e transcrever para a gerência que os utilizam para o processo decisório.
Contabilidade	Mantém as transações financeiras organizadas nos livros comerciais, escriturando todas as contas da empresa e fornecer informações essenciais para que a gerência tenha acesso ao planejamento e controle de uma forma adequada.
Demais Responsabilidades	Promove o relacionamento com investidores, órgãos reguladores, auditores externos, responsáveis pela tributária e programas de segurança, entre outros.

Fonte: Adaptado de Brito (2003).

A controladoria pode ser estruturada em dois segmentos: a) contabilidade e fiscal; b) planejamento e controle. No primeiro segmento, as atividades são próprias das funções da contabilidade, como efetuar registros, elaborar e analisar as demonstrações contábeis, gerenciar tributos, entre outras. Quanto ao segundo, é caracterizada como assessora da cúpula administrativa, principalmente nos processos de planejamento, execução, controle e prestação de informações gerenciais.

Segundo Frezatti *et al.* (2009), nas pequenas e médias empresas é comum a controladoria abranger atividades inerentes a gestão financeira e administração geral. Para Vanti *et al.* (2007), o foco principal da controladoria consiste em exercer o controle da execução do planejamento. Logo, é responsável em fornecer informações sobre o que ocorreu e compará-las com o que foi previsto, estabelecer padrões de desempenho e acompanhar a evolução dos planos estabelecidos. Além disso, deve apontar alternativas de mudança dos planos traçados se for necessário.

De acordo com Kanitz (1976, p. 6), a controladoria “pode ter várias funções, dependendo das dimensões da empresa e da filosofia que orienta seus dirigentes”. Definir com precisão as atribuições assumidas pela controladoria não é uma tarefa fácil, pois variam de uma organização para outra, em função do porte, cultura, mercado de atuação, ramo de atividade, entre outros fatores (GUIMARÃES *et al.* 2009).

2.2.1 Planejamento

O planejamento é a fase do processo de gestão responsável pela indicação da trajetória a ser seguida pela organização. Nele são definidas as atividades e os recursos necessários ao atendimento da missão empresarial (RAUPP; MARTINS; BEUREN, 2006).

Nota-se que planejar é fundamental para as organizações alcançarem seus objetivos, pois este processo possibilita a identificação de fatores que podem auxiliar ou servir de obstáculos para a realização os propósitos empresariais.

Segundo Oliveira (2007, p. 36),

o propósito do planejamento pode ser definido como o desenvolvimento de processos, técnicas e atitudes administrativas, as quais proporcionam uma situação viável de avaliar



CONGRESSO UFSC de Controladoria e Finanças & Iniciação Científica em Contabilidade



as implicações futuras de decisões presentes em função dos objetivos empresariais que facilitarão a tomada de decisão no futuro.

O planejamento é uma das funções mais relevantes para a administração das empresas, pois ao planejar é possível tomar decisões presentes com a visão totalmente voltada ao futuro da organização, de modo que os objetivos estabelecidos sejam alcançados.

Para Lunkes e Schnorrenberger (2009, p. 36), “o planejamento orienta e fornece as diretrizes que norteiam as ações na organização na busca do alcance dos seus propósitos. Ele é responsável pela definição dos objetivos a serem seguidos durante todo o processo de gestão empresarial.”

A controladoria possui um papel importante no desenvolvimento do planejamento empresarial, pois no momento em que os objetivos e estratégias são definidos, esta área assessoria os gestores por meio da disponibilização de informações sobre o ambiente interno e externo. Posteriormente, quando começa a execução dos planos, é responsável em acompanhar os resultados, comparando-os com o que foi planejado e reporta as divergências aos responsáveis, para que estes tomem as devidas ações corretivas.

Oliveira (2007) ressalva que o planejamento pode ser classificado em três níveis hierárquicos: a) estratégico, b) tático e c) operacional.

No nível estratégico são definidas a missão e visão da empresa, estabelecidas as diretrizes e objetivos e desenvolvidas as estratégias e planos de ação para o alcance dos objetivos. No tático são identificados os responsáveis de cada área e estabelecidos os recursos necessários para execução dos planos de ação. No nível operacional são executadas as ações definidas no plano estratégico para o alcance dos objetivos (MOSIMANN; FISCH, 1999; FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008; OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2009; PADOVEZE, 2009; LUNKES; SCHNORRENBURGER, 2009).

O Quadro 2 expõe algumas diferenças entre os três tipos de planejamento.

Quadro 2: Diferença entre as três etapas do planejamento

	Tipo de Planejamento		
Discriminação	Estratégico	Tático	Operacional
Prazo	Cinco anos ou mais	Cinco anos	Menos de cinco anos
Amplitude	Ampla	Restrita	Muito restrita
Riscos	Maiores	Menores	Mínimos
Flexibilidade	Menor	Maior	Maior

Fonte: Adaptado de Oliveira (2007)

O planejamento estratégico é definido para um período de longo prazo, sendo que por meio do planejamento tático atribuí aos gestores de cada área responsabilidades pela execução dos objetivos estratégicos traçados em um período de médio prazo. No planejamento operacional, procura-se por em prática o que foi planejado em um prazo inferior a cinco anos.

Em relação à amplitude, o estratégico considera a empresa como um todo; no tático é considerada apenas uma parte dela, ou seja, cada área; e no operacional colocam-se em prática os planos de ação conforme a responsabilidade de cada departamento.



Pelo fato de o planejamento estratégico ser definido para um período maior de tempo o risco torna-se maior. No tático, os riscos diminuem em relação à primeira etapa, pois é voltado para as áreas. No operacional, como é posto em prática, o risco é o mínimo em relação às demais etapas.

No que tange à flexibilidade, a primeira etapa por considerar a empresa como um todo e por um período maior é menos flexível em operar mudanças em relação às demais etapas, as quais ficam mais próximas com o período de cumpri-las, podendo então trazê-las mais próxima da realidade.

2.2.2 Execução

A execução acontece após serem definidos os planos operacionais. Nessa fase, os gestores são responsáveis por realizar o planejado. Segundo Frezatti *et al.* (2009, p. 53), “a execução corresponde ao desenvolvimento das ações planejadas previamente, ou seja, é a operacionalização das atividades, como compra, estocagem, produção, venda, etc.”

Para Peleias (2002, p. 25), execução é “a etapa do processo de gestão na qual as coisas acontecem, em que as ações emergem por meio do consumo de recursos e sua transformação em bens e serviços.” Mosimann e Fisch (1999) descrevem execução como a fase que após definidos os planos operacionais, é posto em prática, por meio de recursos disponíveis, o que foi planejado anteriormente. Portanto, a execução consiste em por em prática o que foi planejado com a finalidade de concretizar os objetivos propostos.

2.2.3 Controle

Outra função da controladoria refere-se ao controle. Segundo Catelli (2001, p. 170), “controle liga-se diretamente à função de planejamento, já que seu propósito é assegurar que as atividades da organização sejam desempenhadas de acordo com o plano.” Esta etapa tem a finalidade de efetuar o acompanhamento dos resultados real com o que havia sido planejado. Com isso é possível implementar ações corretivas quando necessário, para que os objetivos propostos sejam alcançados.

Esta fase pode ser compreendida, como uma maneira de garantir a continuidade da empresa, mantendo a entidade em um rumo pré-estabelecido (RAUPP; MARTINS; BEUREN, 2006).

Para Mosimann e Fisch (1999, p. 124) “o processo de controle que interessa a controladoria é aquele que possibilita avaliar se cada área está atingindo suas metas, dentro do que foi planejado, isto é, se está sendo eficaz em relação aos planos orçamentários.”

O Quadro 3 apresenta as quatro etapas do controle.



Quadro 3: Etapas do controle

Etapas	Definição
Estabelecimento de objetivos ou padrões de desempenho	“nessa primeira etapa planejam-se e se estabelecem os objetivos.”
Avaliação do desempenho	“nessa etapa verifica-se se os objetivos estão sendo alcançados e quais medidas corretivas podem ser feitas.”
Comparação do desempenho com o objetivo ou padrões	“pode-se comparar o que foi planejado com o que vem realizando no momento em que os fatos estão acontecendo, como uma espécie de monitoramento, ou após finalizar as operações, assim a comparação com o planejado dá-se ao final de cada período realizado.”
Ação corretiva	“é uma ação administrativa, onde procura-se manter o desempenho de acordo com o que foi planejado, ela visa assegurar que tudo seja feito exatamente de acordo com os objetivos estabelecidos.”

Fonte: Adaptado de Chiavenato e Sapiro (2003, p. 373)

Verifica-se que no controle, a controladoria tem como objetivo, comparar o que foi planejado com o que foi realizado, de forma a conduzir à eficácia empresarial (MOSIMANN E FISCH; 1999).

Com isso, é possível identificar possíveis falhas na execução e no planejamento. Portanto, o controle baseia-se no estabelecimento de padrões; na análise comparativa da realidade com os padrões determinados; e na promoção de ações que corrijam eventuais falhas na execução dos planos (RAUPP; MARTINS; BEUREN, 2006; VANTI *et al.* (2007).

2.2.4 Sistema de informações gerenciais

Um dos objetivos da controladoria é disponibilizar informações aos gestores para o processo de tomada de decisões. Para tanto, esta área utiliza sistemas de informações.

Segundo Lunkes e Schnorrenberger (2009, p. 97), sistema de informações é “um conjunto de técnicas e procedimentos que coletam, registram, armazenam e disseminam dados e informações para a coordenação do sistema de planejamento e controle, gestão de pessoal e organizacional, visando apoio ao processo de tomada de decisão.”

Mosimann e Fisch (1999), conceituam sistema de informação como uma rede de informações de todas as áreas da organização que alimentam o processo de tomada de decisões.

Nota-se que para a controladoria fornecer informações ao processo de tomada de decisões é preciso fazer uso de sistemas de informações. Os quais podem ser classificados em quatro níveis. Entre os níveis tem-se o estratégico, que atende as necessidades relacionadas ao planejamento estratégico, no qual as decisões serão estruturadas e há a necessidade das informações do ambiente interno e externo. No nível gerencial e de supervisão, tem-se os relatórios que apresentam os indicadores sobre o desempenho de uma determinada área, e no operacional, tem-se as transações rotineiras que a organização realiza como parte de seus processos de negócio (AUDY; ANDRADE; CIDRAL, 2005).

Em relação ao nível gerencial, existem três tipos de sistemas de informação que estão descritos no Quadro 4.



Quadro 4: Tipos de sistemas de informações no nível gerencial

Tipo de Sistema Gerencial	Definição
Sistema de informação contábil (SIC)	“captura dados, processa, armazena, recupera e organiza em formato de informação as transações, os eventos, as atividades e os processos, além de aglutiná-los por áreas de responsabilidade, como a soma de informações econômico-financeiros da empresa.”
Sistema de integrado de gestão empresarial (SIG)	“apóia a gerência ou gestão no fornecimento de relatórios resumidos e rotineiros sobre o desempenho das atividades operacionais da empresa, de forma a facilitar sua atuação no processo decisório.”
Sistema de informação de apoio à decisão (SAD)	“lida com informações sob modelos de otimização determinísticos e satisfacientes, bem como modelos de planejamentos com critérios avançados em busca de otimização de resultados diante de alternativas de decisão.”

Fonte: Adaptado de Pereira et al (2005, p. 32).

O sistema de informação contábil (SIC) abrange as demonstrações e análises econômicas, financeiras, física e de produtividade utilizadas na empresa (PADOVEZE, 2009).

Conforme Perez Jr., Pestana e Franco (1997, p. 30 e 31) sistema de informações gerenciais (SIG),

é o processo de transformação de dados em informações que são utilizadas na estrutura decisória da empresa, bem como proporcionam a sustentação administrativa para otimizar os resultados esperados [...] objetiva fornecer condições para que os resultados reais das operações sejam apurados e comparados com aqueles orçados.

Padoveze (2009) define sistema de informação de apoio à decisão (SAD), como um sistema que auxilia diretamente à questão das decisões gerenciais, exemplos: sistemas de informações executivas (EIS) e *Business Intelligence* (BI), que tem como foco flexibilizar informações não estruturadas para tomada de decisão.

Percebe-se que os sistemas de informações possibilitam a coleta dos dados, seu processamento e veiculação das informações necessárias ao processo de gestão das organizações (RAUPP; MARTINS; BEUREN, 2006).

3 Metodologia da pesquisa

Nessa seção descrevem-se o enquadramento metodológico da pesquisa, os procedimentos para coleta e análise de dados e a caracterização da organização investigada.



3.1 Enquadramento metodológico

A pesquisa, quantos aos objetivos, enquadra-se como descritiva, pois foram descritos aspectos práticos da controladoria em uma organização. Para Cervo e Bervian (2002, p. 66), “a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los”.

A abordagem do problema ocorreu de forma qualitativa, com a finalidade de identificar e analisar aspectos práticos da controladoria em uma organização empresarial varejista. Oliveira (1999, p. 117) explica que “analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos experimentados por grupos sociais, apresentar contribuições no processo de mudança, a criação ou formação de opiniões de determinado grupo e permite, em maior grau de profundidade, a interpretação das particularidades dos comportamentos ou atitudes dos indivíduos”.

Como procedimento utilizou-se estudo de caso realizado em um grupo empresarial varejista que atua nos segmentos de supermercados, postos, farmácias e comércios eletrônicos. Segundo Vianna (2001, p. 140), este tipo de pesquisa objetiva um estudo detalhado, profundo e exaustivo de um objeto ou situação, contexto ou indivíduo, uma única fonte de documentos, acontecimentos específicos e outras situações, sempre de forma a permitir o entendimento da sua totalidade.

3.2 Procedimentos para coleta e análise de dados

Para a elaboração do estudo de caso, realizou-se análise documental. Marconi e Lakatos (2002, p. 62) observam que neste tipo de pesquisa “a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias”.

A análise ocorreu no segundo semestre de 2012, nos relatórios gerenciais disponibilizados em planilhas eletrônicas e nos sistemas informatizados.

3.3 Caracterização da empresa em estudo

O grupo empresarial atua nos segmentos de supermercados, farmácias, postos de combustíveis e comércios eletrônicos. Foi fundado há cinquenta e quatro anos e possui no estado de Santa Catarina: 23 (vinte e três) supermercados distribuídos em todo o estado de Santa Catarina, além de 8 (oito) postos de combustíveis, 20 (vinte) farmácias e 9 (nove) comércios eletrônicos. Atua, também no estado do Paraná com 2 (dois) supermercados, 2 (duas) farmácias e 1 (um) comércio eletrônico.

A rede de supermercados é reconhecida como a maior de Santa Catarina, a terceira da Região Sul e a décima do país. Foi eleita 10 (dez) vezes como “Supermercado do Ano”, pela Associação Catarinense de Supermercados; 15 (quinze) vezes “Top of Mind”, como marca mais lembrada no setor supermercadista; e 6 (seis) vezes Grande Empresa da Área do Comércio e Vendas de Santa Catarina. O grupo está entre as 500 (quinhentas) maiores empresas do país, conforme ranking elaborado anualmente pela Revista Exame. E, atualmente, está entre as 150 (cento e cinquenta) melhores empresas para se trabalhar do Brasil de acordo com a revista Você S/A Exame.



A estrutura organizacional do grupo empresarial está dividida em duas unidades administrativas, uma na cidade de Criciúma-SC, que contempla as áreas financeira, contabilidade, informática, administrativo, auditoria, obras, comercial, jurídico e controladoria; e outra na cidade de Florianópolis que contém as áreas marketing, pessoal e recursos humanos.

Para fins deste estudo, utilizou-se a área de controladoria que está localizada na unidade administrativa de Criciúma.

4 Descrição e análise dos resultados

Nessa seção apresenta-se a descrição e análise dos resultados de acordos com os objetivos específicos propostos. Inicialmente, mostra-se estrutura e funções da controladoria. Na sequência, efetua-se uma comparação entre os preceitos teóricos da controladoria com a prática da empresa investigada.

4.1 Estrutura e funções da controladoria

O setor de controladoria está vinculado ao diretor de controladoria e finanças e conta com sete profissionais, sendo cinco com formação em ciências contábeis, um em economia e um em comércio exterior. Os cargos estão divididos em: supervisão (1), analistas (3) e assistentes (3). A controladoria não possui um profissional nomeado *controller*, sendo que as atribuições deste cargo são do supervisor da área.

Essa área está subordinada à diretoria de finanças e controladoria da empresa. Portanto, não é um órgão de *staff* e também não é um departamento independente com poder de decisão e comando. Consiste em um setor organizacional que é responsável por repassar as informações de resultado de cada segmento de atuação à diretoria e aos gestores.

O principal instrumento de gestão da controladoria é o orçamento. Tal instrumento permite acompanhar as execuções orçamentárias, além de possibilitar a identificação das distorções ocorridas entre os valores orçados e realizados. Destaca-se que na organização às funções de caráter contábil e fiscal são de responsabilidade da própria contabilidade.

A controladoria da organização tem a função de efetuar o planejamento, controle e gestão do fluxo de informações gerenciais. Tais funções são caracterizadas a seguir.

4.1.1 Planejamento

O planejamento estratégico e tático da organização, que envolve o desenvolvimento da missão, visão, responsabilidades e objetivos de médio e longo prazo, são de responsabilidade da diretoria. A área de controladoria não participa na elaboração das estratégias organizacionais e na definição de responsabilidade dos gestores e unidades organizacionais.

O foco da controladoria é no planejamento operacional, voltado para o controle das contas de resultado de cada unidade. O planejamento operacional é realizado individualmente conforme as unidades de negócios, que são divididas entre: a) supermercados e comércio eletrônico - mercearia, carnes, frios, bazar, eletro, bebidas, higiene, limpeza e hortifrúti; b) postos de combustíveis - combustíveis e lubrificantes em geral; c) farmácias - medicamentos e perfumarias.



O planejamento operacional é efetuado no período de outubro e novembro do ano corrente, com base nos valores dos anos anteriores mais a inflação de mercado e com meta de redução de aproximadamente 10% (dez por cento) em relação ao valor realizado das despesas do ano anterior. Para o orçamento de 2013, propõe que as despesas não ultrapassem o valor de R\$ 100.000.000,00 (cem milhões) para o grupo. No que tange às vendas, orça-se um aumento de 8% (oito por cento), em média, em relação aos valores realizados do ano anterior. O acompanhamento dos valores orçados com os realizados ocorre no transcorrer do ano seguinte.

O instrumento utilizado para execução e controle dos objetivos traçados pela diretoria é o orçamento, que é subdividido em orçamentos de vendas, compras, estoques, pessoal, investimentos, sob a responsabilidade de cada setor. A controladoria tem a função de apenas acompanhar a execução, verificar as variações e reportar a diretoria.

O orçamento de vendas é o mais importante do sistema orçamentário da organização, pois determina toda a política organizacional de compras, estoques, investimentos e de gestão de pessoas. Ele é estabelecido pelo setor comercial da empresa, que conta com profissionais qualificados para estudar os preços de mercados, avaliar comportamentos de consumo e analisar a concorrência.

4.1.2 Controle

Em relação à etapa de controle, a controladoria diariamente acompanha todos os registros de despesas, instruindo os colaboradores para efetuarem o lançamento na conta contábil correta e conforme o planejado. Assim, faz-se uma conciliação dos valores realizados de cada conta para evitar equívocos de lançamentos.

Os lançamentos são efetuados em um *software* gerencial desenvolvido pela própria organização, que possibilita registrar as vendas e as despesas que ocorreram no período. No momento do registro das transações são definidos a conta contábil, centro de custo, setor e unidade organizacional. Esses lançamentos são efetuados pelos responsáveis de cada unidade da empresa.

Após os lançamentos são realizadas análises prévias para verificar possíveis inconsistências e o acompanhamento entre o orçado e realizado. Esse processo ocorre no 10º (décimo) e 20º (vigésimo) dia útil antes do fechamento do mês corrente. Assim, a controladoria disponibiliza relatório prévio de análise de despesas a cada dez dias. A análise das despesas é realizada pela controladoria em até sete dias úteis. Nesta etapa efetua-se uma comparação entre os valores orçados e realizados; e elabora-se um relatório gerencial com as respectivas justificativas para a diretoria.

No *software* gerencial constam os valores orçados para todas as unidades do grupo, como: supermercados, posto, farmácias e outras áreas, tais como: setores de contabilidade, finanças, comercial e de pessoal. Após o fechamento do mês, o *software* é atualizado com o que foi realizado no período e, assim é possível verificar os resultados do mês corrente, acumulado mês a mês, acumulado em dozes meses; com as respectivas comparações entre orçado e realizado em cada situação.

Posteriormente, esses dados são exportados para a ferramenta Excel do *Microsoft Office* e são tratados com fórmulas matemática para apurar a relevância das informações. Nessas



fórmulas, consideram-se como relevantes as diferenças que ultrapassarem 10% (dez por cento) do valor orçado ou forem superiores a R\$ 1.000,00 (mil reais) para os supermercados, R\$ 500,00 (quinhentos reais) para os postos e farmácias e R\$ 300,00 (trezentos reais) para o comércio eletrônico.

As contas que ultrapassarem essas premissas, tanto para mais quanto para menos, necessitam ser justificadas. Sendo que é responsabilidade da controladoria investigar as diferenças e justificá-las. Após justificativas das diferenças, estas informações são encaminhadas para os gestores das unidades e também para diretoria. Assim, todos ficam informados sobre o que está ocorrendo em cada segmento, unidade e setor.

4.1.3 Fluxo de informações da controladoria

Em relação ao fluxo de informações da organização, a controladoria tem o papel de emitir relatórios gerenciais para gestores e diretoria. Esses relatórios apresentam informações sobre o orçamento e o desempenho organizacional e possibilitam a comparação entre os valores orçados e realizados, com respectivas justificativas.

Os relatórios tem emissão prévia a cada dez dias e o relatório final de fechamento do mês tem prazo de emissão até o sétimo dia útil do mês seguinte. O modelo do relatório disponibilizado pela controladoria possui informações consolidadas por segmento, unidade e setor e atendem aos todos os usuários da organização.

Os gestores e diretores, além de receberem o relatório gerencial, possuem acesso à demonstração do resultado de suas unidades no *software* gerencial. Com isso, é possível verificar a receita auferida, custos das mercadorias vendidas, impostos, despesas operacionais, lucros, rentabilidades, entre outros aspectos de desempenho organizacional.

4.2 Análise comparativa entre preceitos teóricos e prática da controladoria

Neste tópico efetua-se a comparação sobre o que foi descrito na teoria com o que foi pesquisado na prática.

4.2.1 Análise da posição hierárquica da controladoria

Constatou-se na organização em estudo que a controladoria está vinculada ao diretor de finanças e controladoria. Ela presta assessoria a alta administração e demais gestores, por meio de informações sobre a realização do orçamento dos diversos segmentos, unidades e setores.

Nota-se que a controladoria da organização não tem poder de decisão e comando, apenas atende as necessidades informacionais dos gestores e diretores no que tange às atividades do planejamento operacional e controle orçamentário.

Esse achado está de acordo com os autores Borinelli (2006), Lunkes e Schnorrenberger (2009) e Frezatti *et al.* (2009), que preconizam que não existe uma melhor posição hierárquica em relação à atuação da controladoria, sendo que a mais adequada é aquela que atende a necessidade da organização. Logo, a distribuição das funções da controladoria depende do modelo de gestão e da estrutura organizacional de cada entidade.



4.2.2 Análise das funções da controladoria

Na empresa em estudo percebeu-se que as atribuições do planejamento estratégico e tático são de responsabilidade da diretoria. A controladoria não atua nesses níveis.

As funções desempenhadas pela controladoria da empresa são relacionadas ao planejamento e controle operacional, mediante o acompanhamento da execução e controle do orçamento empresarial. A controladoria estabelece metas operacionais para alcançar os objetivos propostos por de curto prazo, como por exemplo, a redução de 10% (dez por cento) das despesas realizadas no ano anterior e incremento de 7% (sete por cento) a 8% (oito por cento) da receita.

Quanto ao controle, é responsabilidade da controladoria efetuar a comparação dos orçados com os realizados e, assim, mensalmente efetuam-se as análises de receitas e despesas de todos os segmentos, unidades e setores, com as respectivas distorções e justificativas. Isso evidencia que esta unidade organizacional atende aos preceitos de Mosimann e Fisch (1999); Raupp, Martins e Beuren (2006) e Vanti *et al.* (2007).

Verificou-se que a controladoria tem enfoque apenas nas funções de planejamento operacional e controle. Esses resultados reforçam as afirmações de Kanitz (1976) e Guimarães *et al.* (2009), que destacam que a atuação da controladoria depende da cultura organizacional da entidade, entre outros fatores.

4.2.3 Análise do fluxo de informações

Constatou-se na empresa investigada que a controladoria utiliza sistema gerencial para fornecer informações aos gestores e diretores. O nível de informações disponibilizado é para tomada de decisão no curto prazo. As informações são de caráter gerencial com dados de receitas, custos e despesas e são provenientes do sistema contábil, que são importados para o *software* gerencial. Tais informações atendem as necessidades gerenciais da organização, conforme destacado por Raupp, Martins e Beuren (2006).

Percebeu-se que a controladoria da organização não tem responsabilidade pelo Sistema de Informação Contábil (SIC) e nem gera análise de desempenho com base nas demonstrações contábeis.

Quanto ao Sistema de Apoio a Decisão (SAD), que auxilia as decisões gerenciais, mediante sistemas de informações executivas (EIS) e *Business Intelligence* (BI), também não é foco da controladoria na empresa.

5 Considerações finais

A controladoria atualmente está em destaque nas organizações, pois é uma área que fornece apoio à gestão empresarial. Com a concorrência cada vez mais forte faz-se necessário um monitoramento dos processos gerenciais com vistas à auxiliar os gestores na administração dos negócios.



Diante disso, o objetivo dessa pesquisa foi realizar uma análise comparativa entre a teoria e os aspectos práticos da controladoria desenvolvidos por um grupo empresarial varejista. Os resultados mostraram que a controladoria: a) está estruturada na organização, sendo que é subordinada ao diretor de finanças e controladoria; b) possui como responsável um supervisor que não é denominado de *controller*, mas atende as necessidades da empresa; c) não é responsável pelo planejamento estratégico e tático; d) executa apenas as diretrizes do planejamento operacional; e) utiliza o orçamento empresarial como principal instrumento de gestão e de análise do desempenho organizacional; e) não desempenha atividades da área contábil e fiscal; e f) tem o papel de coletar, tratar e disponibilizar as informações gerenciais para os gestores e diretores.

Contatou-se que na organização a missão da controladoria consiste em manter os gestores informados sobre tudo o que ocorre nas mais diversas áreas da empresa e garantir que seu resultado organizacional seja o melhor possível. Logo, essa missão está alinhada à literatura que menciona que a missão controladoria é fornecer suporte à gestão por meio de informações que subsidiarão o processo de decisão assegurando a otimização do resultado econômico.

Por fim, observou-se que a controladoria atende as finalidades estabelecidas pela cúpula administrativa da organização. Isso porque, mantém os principais gestores e diretores informados sobre os resultados das unidades e do grupo como um todo, no intuito de possibilitar a utilização das informações para a tomada de decisão.

Entretanto, cabe ressaltar que a controladoria do grupo empresarial possui um alcance limitado de responsabilidades e de atuação, uma vez que se preocupa apenas com questões de planejamento operacional. Segundo a literatura, a controladoria pode ter um escopo amplo de responsabilidades, mas sua atuação é significativamente dependente do perfil de cada organização.

Propõe-se a identificação dos aspectos práticos de controladoria em outras redes varejista como sugestão para novas pesquisas.

Referências

BEUREN, Ilse Maria; SCHLINDWEIN, Antônio Carlos; PASQUAL, Dino Luiz. Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no EnANPAD e no Congresso USP de controladoria e contabilidade de 2001 a 2006. **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo, v. 18, n. 45, Dec. 2007.

_____; BOGONI, Nadia Mar; FERNANDES, Luciano. Análise da abordagem da controladoria em dissertações dos programas de pós-graduação em ciências contábeis. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**. São Paulo, v. 10, n. 28, p. 249-263, Jul./Set. 2008.

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria e da *práxis*. São Paulo, 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.



BRITO, Osias, **Controladoria de risco retorno em instituições financeiras**. São Paulo: Saraiva, 2003. 225 p.

CABRELLI, Fantine Lígia; FERREIRA, Ademilson, **Contabilidade gerencial como ferramenta no processo de tomada de decisão**. Revista científica eletrônica de ciências contábeis – ISSN: 1679-3870. Ano V – Número 09 – Maio de 2007 – Periódicos Semestral

CATELLI, Armando (coordenador). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica-GECON. São Paulo: Atlas, 1999. 596 p.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5. ed São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002. 242 p.

CHIAVENATO, Idalberto; SAPIRO, Arão. **Planejamento estratégico**: fundamentos e aplicações. 4ª reimpressão. Rio de Janeiro: Campus. 2003. 415 p.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria**: teoria e prática. 4. Ed. – São Paulo: Atlas, 2008.

FIETZ, Édina Elisangela Zellmer; COSTA, Adilson; BEUREN, Ilse Maria. Participação da controladoria no processo de gestão das organizações: uma análise comparativa entre grandes indústrias de Santa Catarina e do Rio Grande do Sul. **Revista de Negócios. Blumenau**, v. 12, n. 1, p. 29-41, Jan./Mar., 2007.

FREZATTI, Fábio *et al.*. **Controle gerencial**: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Projetos de pesquisa**. 3 ed São Paulo: Atlas, 1996. 159 p.

GUIMARÃES, Iolanda Couto *al.*. A importância da controladoria na gestão de riscos das empresas não-financeiras: um estudo da percepção de gestores de riscos e *controllers*. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios. São Paulo**, v. 11, n. 32, p. 260-275, Jul./Set. 2009.

KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria**: teoria e estudo de casos. São Paulo: Pioneira, 1976.

LUNKES, Rogério João; SCHNORRENBARGER, Darci. **Controladoria**: na coordenação dos sistemas de gestão. São Paulo: Atlas, 2009.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**: planejamento e execução de pesquisa, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MORANTE, Antonio Salvador; JORGE, Fauzi Timaco. **Controladoria**: análise financeira, planejamento e controle orçamentário. 1. ed São Paulo: Atlas, 2008.



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

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento estratégico:** conceitos, metodologia e práticas. 24. ed São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ, Jr, José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica.** 5. ed São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratado de metodologia científica:** projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses. São Paulo: Pioneira, 1999.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial:** um enfoque em sistema de informação contábil. 6. ed São Paulo: Atlas, 2009.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria:** gestão eficaz utilizando padrões. São Paulo: Saraiva, 2002.

PEREIRA, Elias; KOBAYASHI, Alfredo; ARAGAKI, Carlos; GONÇALVES, Reginaldo; MOMPEAN, Valdir; LIMA, José R. de. **Fundamentos da contabilidade.** São Paulo: Prentice Hall, 2005.

PEREZ JR., José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sergio Paulo Cintra. **Controladoria de gestão:** teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

RAUPP, Fabiano Maury; MARTINS, Samuel João; BEUREN, Ilse Maria. Utilização de controles de gestão nas maiores indústrias catarinenses. **Revista Contabilidade e Finanças.** São Paulo, n. 40, p. 120-132, Jan./Abr. 2006.

VANTI, Adolfo Alberto *et al.*. A controladoria utilizando a lógica *fuzzy* no auxílio à empresa para definição das prioridades do planejamento estratégico: um estudo em uma empresa de turismo. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 8, n. 1, p. 31-58, 2007.

VIANNA, Ilca Oliveira de Almeida. **Metodologia do trabalho científico:** um enfoque didático da produção científica. São Paulo: EPU, 2001.