



A CONTROLADORIA NA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL: ESTRATÉGICO OU TÁTICO?

Dácio José Menestrina Júnior¹, Marcia Zanievicz da Silva²

Centro Universitário – Católica de Santa Catarina

RESUMO

A controladoria como departamento pode se portar de diferentes maneiras nas estruturas organizacionais. O presente estudo tem por objetivo verificar a forma que a controladoria se materializa nos organogramas de empresas do norte e nordeste catarinense, bem como avaliar a opinião de *controllers* em relação ao assunto abordado. Através da análise dos dados, com o envio de questionário online e entrevistas presenciais verificou-se que a controladoria tem mais influência na estrutura formal, não estando subordinada a nenhum departamento, agindo, portanto, como uma figura de *staff*, contudo suas atribuições estão diretamente vinculadas com determinadas atividades voltadas ao âmbito estratégico.

Palavras-chave: Controladoria; Estrutura organizacional; Posição hierárquica da controladoria.

THE COMPTROLLER IN ORGANIZATIONAL STRUCTURE: STRATEGIC OR TACTICAL?

ABSTRACT

The comptroller as department can behave in different ways in the organizational structures. The present study aims to verify that the comptroller materializes in the charts of companies in the north and northeast of Santa Catarina, as well as assess the view controllers in relation to the subject. Through the analysis of the data, by sending a questionnaire online and face-to-face interviews it became clear that the comptroller has more influence on formal structure, not being subject to any department, acting, therefore, as a figure of staff, but its powers are directly linked with certain activities geared to the strategic framework.

Keywords: Comptroller; Organizational structure; Hierarchical position of the Comptroller.

1 INTRODUÇÃO

O desenvolvimento e crescimento do cenário de negócios está diretamente ligado com a complexidade e flexibilidade que a gestão empresarial vem ganhando ao longo do tempo. Para que o sucesso de uma organização seja

¹ E-mail: dacio.menestrina@catolicasc.org.br.

² E-mail: marciaza@gmail.com. Endereço para currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6016030949912648>.

possível, é imprescindível que a forma de gerir seja realizada diante das especificidades da mesma. Nesse ponto, Peleias (2002) destaca que garantir uma análise de gestão contínua dos resultados assegura além da sobrevivência do estabelecimento, seu crescimento e continuidade.

Operar frente a informações concretas e relevantes é um método de gestão que auxilia a tomada de decisões seguras, visto que, diante da globalização, a informação tornou-se um recurso estratégico (CHAGAS; BONZANINI, 2003). Diante disso, a contabilidade gerencial atua diretamente na promoção de informações, podendo operar tanto como área de assessoramento, bem como auxiliar na tomada de decisões juntamente com os níveis estratégicos da corporação.

Através das práticas de controladoria, surge a função do contador gerencial ou *controller*, que trabalha ativamente na propagação de informações às diferentes áreas da empresa, orientando-os com foco no alcance dos resultados e objetivos da mesma (CHAGAS; BONZANINI, 2003).

A controladoria desempenha papel significativo na tomada de decisões, bem como no auxílio aos administradores em suas funções gerenciais (CREPALDI, 1998). Contudo, sua posição na estrutura organizacional é discutível e não obedece a padronizações. Tanto na prática empresarial, quanto na literatura, o departamento de controladoria pode ser considerado como um órgão de linha, atuando como unidade organizacional (PELEIAS, 2002) quanto órgão de *staff*, atuando como órgão de assessoramento (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002). Diante do exposto, o estudo busca responder a seguinte questão de pesquisa: como os gestores percebem a atuação da controladoria na estrutura organizacional? No contexto do papel da controladoria na tomada de decisão, o objetivo do presente estudo é investigar como a controladoria se materializa nas organizações e como os *controllers* percebem sua finalidade para a gestão de empresas localizadas no norte e nordeste catarinense.

A justificativa desse estudo parte da premissa de que a controladoria pode atuar de diferentes formas no organograma da empresa sem que haja problemas de gestão. Isso porque, cada empresa possui suas especificidades sendo que, trabalhar como assessoria ou como unidade de linha depende inteiramente do modelo do empreendimento.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CONTROLADORIA

A conceituação do termo controladoria ainda não se mostra de forma clara na literatura, sendo que na maioria dos casos os estudos voltados ao tema se referem às atribuições e aptidões necessárias para o exercício da função (CHAGAS; BONZANINI, 2003). Dentro da mesma perspectiva Borinelli (2006) afirma não ter consenso entre os autores sobre a conceituação de controladoria. Por sua vez, Catelli (2010) destaca que a mesma pode ser visualizada sob dois enfoques: como um órgão administrativo e como uma área do conhecimento.

Com base no estudo de Borinelli (2006), atribuindo a caracterização do termo sob enfoque da área do conhecimento, a tese explicita a ideia de alguns autores (GARCIA, 2003; MOSIMANN, FISCH, 1999; PEREIRA, 1991) que

definem a controladoria como um conjunto de doutrinas, princípios, procedimentos e métodos que estabelecem toda base conceitual de sua atuação, bem como atuam na gestão empresarial com a finalidade de orientar as organizações para a eficácia.

Partindo para uma análise da contribuição do tema na departamentalização organizacional, Peleias (2002) destaca que a controladoria tem como função participar diretamente no desenvolvimento favorável dos resultados organizacionais, sendo-lhe conferida atributos diretamente ligados com o processo de gestão.

Ainda sobre as atribuições da contabilidade gerencial, Iudícibus (1998) retrata que as mesmas estão voltadas exclusivamente para o modelo decisório do administrador, procurando suprir informações que contribuam na tomada de decisão. “Normalmente, o grupo de controladoria analisa relatórios, verifica se eles são acurados e chama a atenção de executivos de linha para itens que possam exigir algum tipo de ação” (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002, p. 156). Desse modo, a informação a ser prestada, de acordo com Pires, Costa e Hahn (2004, p. 3) “[...] deve fornecer um *feedback*, ser preditiva, além de ser oportuna, a fim de serem úteis nas tomadas de decisões”.

A atuação e função da controladoria nas organizações pode operar de diferentes formas diante do porte organizacional e característica dos gestores. Isto é, conforme Andreatta, Silveira e Olinquevitch (2005), a demanda por recursos da contabilidade gerencial torna-se mais evidente quando os processos organizacionais se tornam mais complexos, visto que, quanto maior o número de atividades empresariais, menor será o domínio geral do diretor e maior será a necessidade de informações para a tomada de decisão e acompanhamento da situação real da empresa.

Finalmente, pode-se afirmar que, toda técnica, procedimento ou relatório contábil desenvolvido mediante necessidade do gestor para que a administração os utilize na tomada de decisões entre alternativas conflitantes, ou mesmo na análise de desenvolvimento e desempenho, recai na contabilidade gerencial (IUDÍCIBUS, 1998).

2.2 CONTROLLER

O *controller* ou contador gerencial é a pessoa responsável por operar e projetar o controle gerencial. Normalmente tem a função de preparar demonstrativos e relatórios financeiros para fins de informação, analisar relatórios de desempenho e auxiliar os gerentes na prestação de informações a fim de facilitar o entendimento e assegurar a veracidade das informações contábeis (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002).

A função do *controller* é descrita por Cabrelli e Ferreira (2007) como um profissional atuante na promoção de informações aos níveis gerenciais. Contudo, conforme Calijuri, Santos e Santos (2005), sua função sofreu mudanças ao longo dos anos.

Wiggers, Souza e Lunkes (2015) relatam justamente essa mudança na área do controlador, onde ressaltam que o profissional deixou de desempenhar única e exclusivamente a função de informar dados. Diante disso, os autores afirmam que o *controller* passou a atuar muitas vezes como parceiro de

negócios, participando ativamente nas tomadas de decisões tendo uma atuação mais estratégica ao lado de outros gestores.

Contudo, mediante pesquisa realizada por Wiggers, Souza e Lunkes (2015), em 217 anúncios publicados para a contratação de profissionais de controladoria, 69% deles tratavam-se de serviços voltados a promoção de informação, elaboração de relatórios, lançamentos contábeis e demais afazeres que não envolvem atributos ligados diretamente a tomada de decisões. Sob a mesma perspectiva, Ribeiro et al. (2008) constataram que, de 20 funções determinadas aos entrevistados, as que mais se destacaram são direcionadas a controles internos, elaboração de relatórios e interpretação.

Embora o profissional tenha sofrido mudanças de atuação do nível tático para o estratégico, Crepaldi (1998) ressalta que as atribuições do *controller* diferem de empresa para empresa. Isto é, em alguns organogramas o *controller* está situado como órgão de linha subordinando-se apenas ao diretor financeiro e atuando semelhantemente como um contador geral. Em outro ponto, o autor reforça a atuação do profissional como órgão de *staff* ou assessor onde o mesmo se apresenta em níveis gerenciais e reporta-se ao diretor financeiro, operando como instrumento de informação.

Por fim, o *controller* pode ser considerado como o intermediador de informações ligadas diretamente a controladoria organizacional, abrangendo informações quantitativas e demonstrativos financeiros voltados ao desempenho da organização. Isto é, suas ações são de forma geral sempre voltadas aos interesses da empresa, apresentando a informação de forma objetiva afim de assegurar o sucesso organizacional por meio de auxílio objetivo e fidedigno.

2.3 A CONTROLADORIA NA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

Calia e Guerrini (2006, p. 3) afirmam que “a estrutura organizacional se define pelo resultado do processo de distribuição de autoridade, de especificação de atividades e de delineamento de sistemas de comunicação para atingir os objetivos da empresa”.

As estruturas organizacionais são classificadas de acordo com sua operacionalização, se formal ou informal. Chagas e Bonzanini (2003) relatam que na década de noventa, as organizações mantinham o foco em uma estruturação formalizada, baseada em princípios de controle, planejamento, organização e direção. Contudo, a estrutura informal era a que mais apresentava resultado favorável em relação às atividades da empresa.

[...] a estrutura informal tem natureza social, não delimitada pela organização; carece de planejamento e mantém-se encoberta. Sua aparição é espontânea e natural, principalmente entre os ocupantes de cargos formais que se aproveitam dos diversos relacionamentos humanos advindos do seu *status* (JERICÓ; PERES; KURCGANT, 2008, p.2).

A estrutura formal, por sua vez, apresenta de forma clara a responsabilidade de cada unidade dentro da empresa, sua posição hierárquica frente as demais unidades e, por conseguinte, a autoridade que lhe é delegada bem como a qual unidade se subordina (GONÇALVES, 1998). Em relação a forma de apresentação de tal estrutura, Chagas e Bonzanini (2003, p. 6) afirmam

que “as estruturas formais são conhecidas e divulgadas por meio de organogramas [...]. Neles é que estão estabelecidos os procedimentos a serem adotados na organização, a hierarquia, por meio da descrição das competências e atribuições de cada subsistema, departamento ou setor”.

A forma com que a controladoria se apresenta na estrutura organizacional é fundamental para a compreensão do seu papel dentro da empresa. A posição do departamento de controle pode estar disposta de diferentes formas no organograma, sendo determinado conforme as especificidades das organizações (COELHO; MACHADO; LUNKES, 2012). Sob o mesmo ponto, Ribeiro et al. (2008, p. 61) argumenta que “para os estudiosos do assunto, a controladoria pode estar em diferentes níveis do organograma, indo desde o assessoramento direto à presidência até o nível dos demais departamentos da organização”.

Crepaldi (1998) especifica que a controladoria é exercida tanto como órgão de linha quanto como órgão de *staff*, sendo variável conforme as políticas organizacionais. Já Anthony e Govindarajan (2002, p.156) de forma mais restritiva, especificam que “a função de controladoria é uma função de assessoria, no organograma”.

Peleias (2002), ao mencionar a posição da controladoria na estrutura organizacional, defende que a subordinação do departamento a outras unidades organizacionais pode prejudicar os processos de gestão, pois os gestores dos demais departamentos têm a possibilidade de se sentirem menos favorecidos em relação àqueles em que a controladoria se subordina.

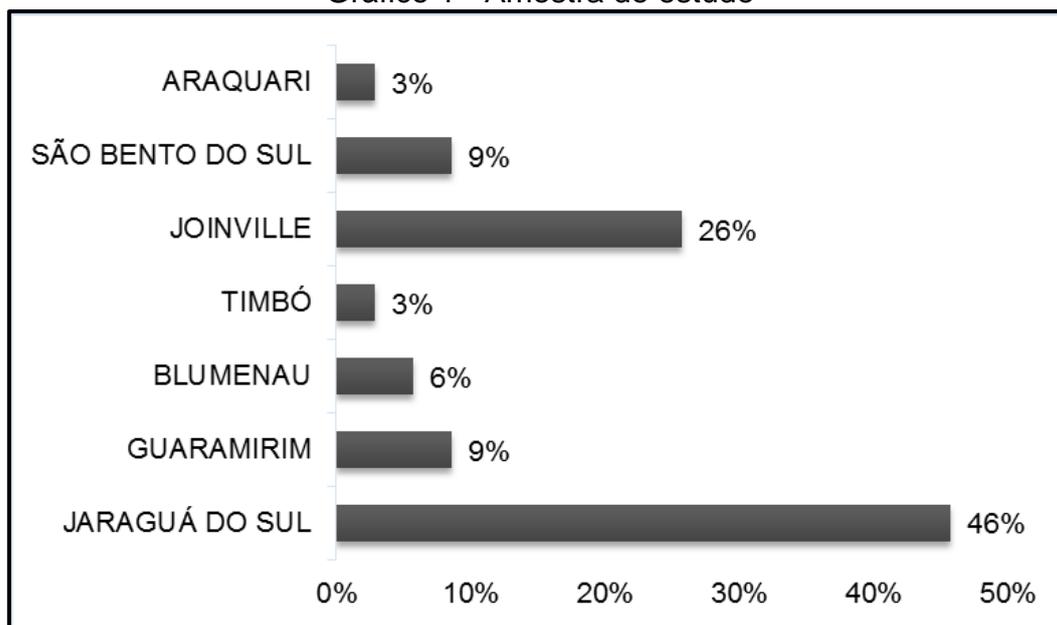
Constata-se que, a partir da revisão de literatura, a posição hierárquica da controladoria na estrutura organizacional é variável, isto é, não se dispõe de forma padronizada. Borinelli (2006, p. 213) corrobora essa questão onde ressalta que “na prática as organizações podem optar por um arranjo diferente, tendo em vista as definições do seu modelo de gestão, a cultura, a estrutura organizacional, dentre outros aspectos”.

3 METODOLOGIA

O presente estudo tem uma abordagem quantitativa e qualitativa e é caracterizado como uma pesquisa bibliográfica e exploratória. Gil (1991, p. 45) menciona que “pesquisas exploratórias são desenvolvidas com o objetivo de proporcionar visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato”. O autor destaca ainda que “habitualmente envolvem levantamento bibliográfico e documental, entrevistas não padronizadas e estudos de casos”.

A pesquisa foi desenvolvida através do envio de questionário à 35 empresas cujas estruturas organizacionais apresentam a controladoria como departamento, a fim de notificar a real posição da mesma nos organogramas da população selecionada. Todas as empresas selecionadas estão estabelecidas na região norte e nordeste de Santa Catarina, conforme pode ser verificado no Gráfico 1.

Gráfico 1 - Amostra do estudo



Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com o que pode ser evidenciado no Gráfico 1, a cidade que conteve o maior número de participantes foi Jaraguá do Sul com 16 empresas, seguido por Joinville com 9 empresas.

O processo de coleta de dados, considerando a primeira etapa da análise, foi feito mediante o contato via fone diretamente com os responsáveis pelo departamento ou com colaboradores ligados direta ou indiretamente aos mesmos. Contudo, o resultado só foi favorável após o segundo contato com os respondentes, já que, a primeiro momento a quantidade de respostas não foi satisfatória. Após o contato secundário, das 35 empresas contatadas, 20 responderam ao questionário, correspondendo a 57% do total utilizado.

A coleta de dados envolveu também, a realização de entrevista com 3 gestores distintos atuantes ou que já atuaram no mercado de trabalho no departamento de controladoria. O *Controller 1* atua como diretor de controladoria em uma empresa de grande porte, sendo seu tipo jurídico sociedade anônima de capital aberto. O profissional atua há trinta e um anos na empresa, sendo seis deles na área de controladoria. O *Controller 2*, por sua vez, opera em uma organização de médio porte desempenhando suas atividades voltadas à área por três anos. Por fim, o *Controller 3* atuou como gerente de controladoria por vinte anos em uma organização de grande porte cujo tipo jurídico dá-se por sociedade anônima de capital aberto.

O questionário foi desenvolvido através de formulário digital atendendo as necessidades da pesquisa quanto a coleta de dados, sendo dessa maneira, enviado via e-mail para os endereços dos responsáveis. As questões foram centradas em identificar qual a posição hierárquica da controladoria, sua finalidade e a importância para a organização.

As entrevistas por sua vez, tiveram como base cinco questões relacionadas a controladoria e sua posição na estrutura organizacional, afim de assegurar maior ênfase sobre o assunto e identificar de que forma o



departamento pode atuar no organograma empresarial bem como visualizar seus reflexos na gestão de empresa.

Após a coleta de dados através dos questionários e entrevistas, os resultados foram confrontados e diante de análise, verificou-se de que forma a controladoria se porta na amostra da pesquisa e como os gestores verificam a real posição do departamento, bem como, de que forma a controladoria opera nos estabelecimentos.

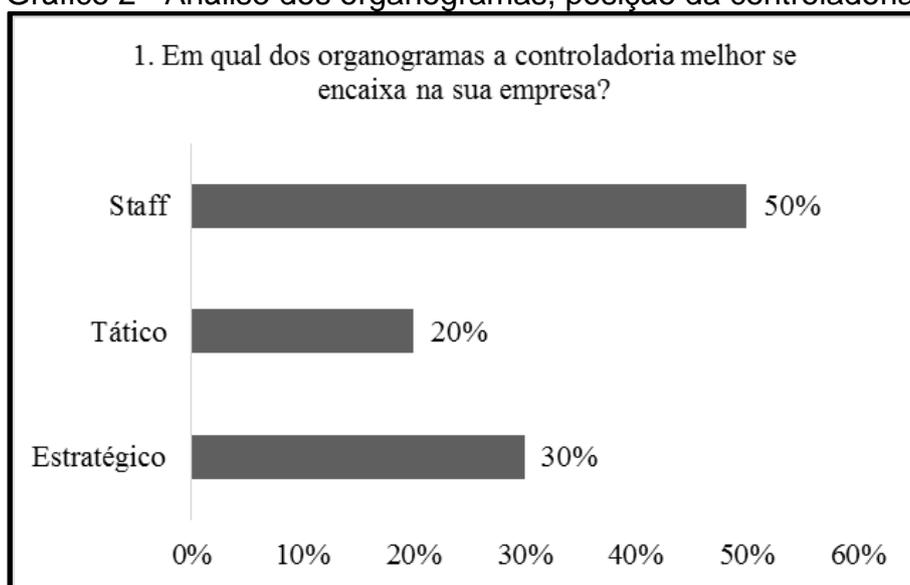
A análise foi feita através da verificação das respostas dos formulários e posteriormente desenvolvido gráficos para melhor visualização. Em relação às entrevistas, todas as respostas foram alocadas em quadros para facilitar a leitura e depois disso, as argumentações foram confrontadas.

4 ANÁLISE DOS DADOS

4.1 ORGANOGRAMAS

A análise de verificação da posição da controladoria nas empresas selecionadas foi obtida através das respostas dos 20 respondentes, conforme ilustrado no Gráfico 2.

Gráfico 2 - Análise dos organogramas, posição da controladoria.



Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Considerando a posição da controladoria nos organogramas da amostra selecionada, o modelo *staff* prevaleceu com 10 empresas correspondendo 50% dos respondentes, seguido pelo modelo estratégico com 6 sendo 30% do total e por fim o tático com 4 empresas apresentando o nível mais baixo dos modelos, com 20% de participação.

Conforme os dados da pesquisa, metade dos estabelecimentos participantes aderem o departamento de controle como um setor de assessoria, não sendo subordinado a outra área, estando dessa maneira, vinculado diretamente com a diretoria sem ser projetado como um departamento de linha. Sua principal função é repassar informações relacionadas ao desempenho

organizacional, através de demonstrativos próprios, sem ter vínculo direto com outro departamento.

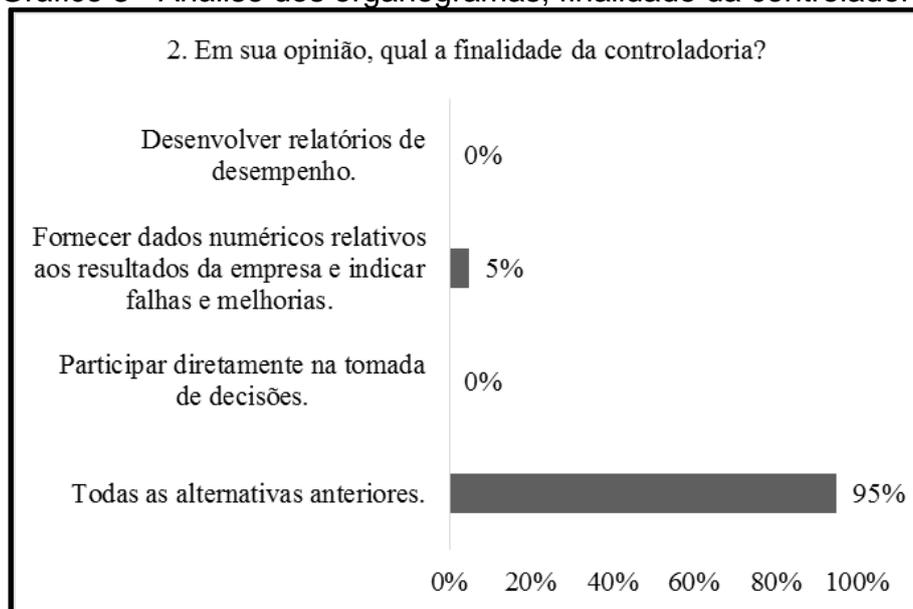
O organograma revelado pela posição estratégica demonstra que embora menor que o modelo de *staff*, o departamento de controle tem maior influência na tomada de decisões, se for considerado o resultado das respostas em relação ao tático.

Diante de um estudo efetuado por Coelho, Machado e Lunkes (2012) o resultado evidenciado foi que 38,46% das respostas, a controladoria foi definida como um órgão de assessoria, restringindo-se na função de aconselhar, mas não comandar, seguido por 30,77% que a consideram como um órgão de linha tendo autoridade exercida sobre os subordinados. Contudo o estudo ainda revela uma participação de 30,77% que defende que a controladoria exerce um papel tanto de assessoria como comando.

Embora haja discrepâncias relevantes entre os estudos relacionados com a posição do departamento de controle nos organogramas, muitas vezes embora a controladoria esteja enquadrada em uma determinada posição, suas funções podem estar relacionadas com outra, tratando a departamentalização como uma ferramenta incapaz de ser tomada como base para tais situações. Isto porque, tecnicamente a posição de determinado departamento nos organogramas empresariais deveria apresentar uma proposta de funcionalidades padrão correlação aos demais estabelecimentos. Contudo, o que vai indicar de que forma os departamentos irão operar são as políticas de cada empresa.

Considerando a segunda questão, quanto a finalidade da controladoria, embora o modelo *staff* tenha se sobressaído nos organogramas, os respondentes em sua grande maioria, defendem que a controladoria como departamento não opera unicamente com a prestação de informações, mas sim com outras grandes funções, conforme pode ser visto no Gráfico 3 que demonstra as respostas da próxima questão.

Gráfico 3 - Análise dos organogramas, finalidade da controladoria



Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com o que pode ser visualizado no Gráfico 3, embora 50% dos participantes possuam o departamento de controladoria como *staff*, apenas um respondente acredita que a controladoria tem como finalidade o fornecimento de dados numéricos relativos aos resultados da empresa e a indicação de falhas e melhorias. Os demais respondentes creem que o *controller* não desempenha uma única função, sendo de sua responsabilidade, dessa maneira, desenvolver relatórios de desempenho, participar diretamente na tomada de decisões, fornecer dados numéricos relativos aos resultados da empresa e indicar falhas e melhorias. Sendo assim, pelo que se pode perceber, a opinião dos participantes defende a ideia de que o setor de controle, além de desempenhar funções do nível tático, quanto a exposição de dados, deve participar ativamente na tomada de decisões operando dessa forma, com atividades relacionadas ao setor como posição estratégica.

Por fim, avaliou-se também, a opinião dos responsáveis quanto a importância em se ter um departamento de controladoria no organograma empresarial. Nessa questão, todos os respondentes concordam com a afirmativa que a controladoria desempenha papel fundamental para promover resultados favoráveis em relação a gestão empresarial. Todos os 20 respondentes avaliam a controladoria como um departamento de suma importância no desenvolvimento das empresas.

4.2 ENTREVISTA COM OS GESTORES

A segunda etapa da análise de dados contou com a entrevista de três *controllers* de diferentes empresas e segmentos. Através das perguntas repassadas, pôde ser obtido um entendimento dos profissionais entrevistados quanto a posição do departamento, bem como quanto a concepção do que é a controladoria e sua finalidade.

É importante ressaltar que a posição da controladoria nos organogramas empresariais é um assunto bastante variável e relativo, o qual pode ser caracterizado por diferentes fatores. Esse fato justifica-se pela variedade de políticas empresariais e formas de gestão, o que dessa maneira, diversifica a estrutura dos departamentos, fazendo com que a controladoria e demais setores, possam ter diferentes posições e funcionalidades no âmbito empresarial em sua totalidade.

Inicialmente, indagou-se sobre o conceito e a finalidade da Controladoria conforme pode ser visualizado no Quadro 4.

Quadro 1 - Entrevistas, conceito e finalidade da controladoria

Na sua opinião o que é controladoria? Qual sua finalidade?	
<i>Controller 1</i>	Controladoria é um conjunto de informações que dentro de uma organização podem estar devidamente agrupadas ou não. De acordo com o porte da empresa pode-se ter uma área que se denomina como controladoria, contudo nas pequenas e médias empresas de um modo geral a controladoria vai estar sempre com a atribuição do contador. O conjunto de atividades relacionadas ao departamento está ligado diretamente com a apuração dos resultados, relatórios contábeis como o balanço patrimonial, a apuração fiscal bem como o desenvolvimento de planejamentos. Por fim, a controladoria tem uma atribuição mais ampla dentro de uma visão que seria estabelecer controles e instrumentos de forma a permitir que a empresa se organize e se sistematize.
<i>Controller 2</i>	A controladoria é uma área que recebe muitas informações de vários setores, dessa forma servindo para compilar as mesmas e traduzir para os gestores ou acionistas de forma que eles consigam tomar as decisões qualificadas. A controladoria serve para dar um auxílio na parte contábil com o balanço financeiro, mas o suporte maior é na parte gerencial com o balanço gerencial na sua elaboração para a consequente análise dos indicadores financeiros, verificação de planejamentos tributários ou planejamentos estratégicos da empresa.
<i>Controller 3</i>	A controladoria normalmente na maioria das empresas é uma área que está subordinada a diretoria financeira que tem como suas atribuições a área contábil, fiscal e de auditoria. Dependendo de algumas empresas pode-se ter ainda algum controle do financeiro também. É importante salientar que pode existir também a área de controle e orçamento, não atingindo diretamente a parte produtiva, apenas indiretamente em caso de se ter departamentos que participem na elaboração de um eventual orçamento.

Fonte: Dados da pesquisa.

Em relação a conceituação e funcionalidade da controladoria os *controllers* entrevistados garantem a mesma opinião quando a tratam como um departamento que compila informações providas dos demais setores.

Diante disso, tomando por base a primeira questão, conclui-se que, conforme a opinião dos entrevistados, a controladoria se porta de uma forma que possibilite prestar o máximo de auxílio possível em relação ao desenvolvimento empresarial, através das avaliações do resultado pelos *controllers* e apontamento de possíveis soluções para as falhas.

O próximo passo foi verificar a opinião dos entrevistados quanto a posição da controladoria nos organogramas empresariais, conforme pode ser visualizado no Quadro 2.

Quadro 2 - Entrevistas, pontos positivos e negativos das diferentes posições da controladoria

Considerando o ramo empresarial em sua totalidade, quais os pontos negativos e positivos, se existirem, em se ter um <i>controller</i> atuando nos níveis estratégicos, táticos ou mesmo como departamento de <i>staff</i> ?	
Estratégico	
<i>Controller 1</i>	Normalmente a cultura das empresas não dá espaço ao <i>controller</i> para participar da tomada de decisões, o que pode ser percebido de forma controversa nas grandes empresas, pelo fato de as mesmas apresentarem uma estrutura onde efetivamente garanta a participação do profissional no processo de desenvolver estratégia e ao mesmo tempo de avaliação e de desempenho como um todo. A área de controladoria sempre vai ser uma área de <i>staff</i> , de suporte, uma analisadora de números, que vai fazer construção de cenários, um trabalho de organização das informações que permita aos executivos do negócio tomarem a melhor decisão. Normalmente o pessoal de controladoria não conhece com a mesma particularidade os aspectos do negócio, comumente relacionados com os processos produtivos, ou a forma pela qual a organização se estrutura. Isto é, a informação acaba sendo um pouco limitada aos processos operacionais, o que de certa forma garante que a informação contábil seja um meio, ou um ponto a ser considerado na tomada de decisões.
<i>Controller 2</i>	Não vejo pontos negativos, pois tanto em uma mesa de posição estratégica, na minha opinião, além dos diretores, acionistas, o conselho fiscal, administrativo, o <i>controller</i> também deve participar, o qual é considerado como peça chave da empresa que agrega a uma mesa de reunião com opiniões e colocações reais para contribuição.
<i>Controller 3</i>	Depende muito do tamanho da empresa, se for uma empresa de um porte elevado, ela suporta. Mas normalmente em empresa de médio ou até mesmo grande porte, a controladoria seria subordinada a área financeira. O <i>controller</i> não tem tanta autonomia assim para tomar decisões, porque como ele é uma área de controle, no fundo não tem muita ação para tomar decisões, vai apenas tomar as informações, avaliar, criticar os resultados, mostrar falhas, não tendo dessa forma a autonomia para tomar decisões, a não ser que ele tenha outras atribuições.
Tático	
<i>Controller 1</i>	Uma organização que não tenha uma área ou setor de controladoria definido acaba restringindo ou não proporcionando o devido espaço ao contador fazendo com que o mesmo não desempenhe suas funções da forma com que pretendia. Observa-se também que, em casos em que o <i>controller</i> não é um profissional ativo no nível estratégico, o mesmo não ganha força sobre as demais áreas. Isto é, caso o dono ou sócio venha a solicitar um orçamento ao contador, o profissional não terá autonomia para determinar aos demais profissionais (gerente de vendas, gerente de produção) prazos e demais situações impostas a serem cumpridas.
<i>Controller 2</i>	Vai depender muito, tem empresas que possuem um departamento, o qual acaba sendo puro custo para a empresa, pois se a informação gerencial gerada pelo departamento de controladoria não for utilizada de forma correta, então não adianta você o possuir, contudo se a informação for utilizada pelo <i>controller</i> , mesmo que ele não participe dos níveis estratégicos, acaba não fazendo diferença sua real posição.
<i>Controller 3</i>	Isso é uma questão de estrutura de empresa, não vejo nenhuma vantagem, mas o ideal seria que a controladoria não fosse vinculada ou subordinada a nenhum departamento pois isso acaba gerando a perda de muita força, fazendo um trabalho mais braçal e menos atuante.

Continua...

Continuação...

<i>Staff</i>	
<i>Controller 1</i>	Dentro de uma organização a área de controladoria sempre vai ser de assessoria, de suporte, mas nunca vai ser de decisão funcional. A controladoria não deve tomar decisões atinentes ao negócio, apenas decisões ligadas a forma da apuração do balanço e nas questões fiscais, mas no resto não.
<i>Controller 2</i>	Declarou as mesmas menções do nível tático.
<i>Controller 3</i>	Modelo mais aceito.

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com os dados coletados nas entrevistas, os questionamentos envolveram os três modelos de organogramas, o estratégico, tático e o modelo *staff*. Partindo daí, avaliou-se as considerações de cada *controller* para com os modelos propostos.

Inicialmente no modelo estratégico os *Controllers* 1 e 3 apresentam a mesma situação quando mencionam que a controladoria não pode ser definida como um departamento de tomada de decisões, não apresentando autonomia suficiente para tais medidas. O *Controller* 2 não menciona a falta de autonomia do profissional, ao invés disso, alega que o *controller* é uma peça chave para as mesas de reuniões de forma a contribuir com opiniões e colocações reais. Um ponto interessante que merece mérito é a informação oferecida pelo *Controller* 1 quanto a limitação das informações. Isto é, o mesmo relata que, em uma organização de grande porte, em grande parte das vezes, o profissional de controladoria não é capaz de conhecer todos os processos operacionais da empresa, o que mais uma vez, o impossibilita de tomar uma decisão por si.

Considerando o nível tático os entrevistados apresentam opiniões distintas. O *Controller* 1 alega que se o profissional de controladoria deixa de participar dos níveis estratégicos, acaba perdendo força sobre os demais departamentos, o que normalmente prejudica o seu desempenho e faz com que suas determinações não sejam desempenhadas da melhor forma. O *Controller* 2 por sua vez, alega que a posição é indiferente, quando a informação gerencial é utilizada de forma correta. Finalmente, o *Controller* 3 alega não identificar nenhuma vantagem, mas salienta que o interessante seria que a controladoria não fosse subordinada ou vinculada a outro departamento, pois se assim fosse, os profissionais nela atuantes acabam perdendo força, conforme corroborado pelo *Controller* 1.

Por fim, tem-se o organograma que trata a controladoria como *staff*. Esse modelo, em controvérsia com os demais, foi o menos comentado pelos entrevistados. O *Controller* 1 defende que, independentemente da posição da controladoria no organograma empresarial, o departamento nunca será capaz o suficiente de tomar decisões. O *Controller* 2 menciona novamente a questão da correta utilização dos dados da contabilidade gerencial. O *Controller* 3 não revelou nada sobre esse modelo, apenas ressaltou que pelo fato de não estar subordinado a outro departamento, acredita que esse seja o modelo mais aceito.

Concluindo, é subidamente necessário informar que em todos os momentos os entrevistados mencionaram as variáveis que determinam esses tipos de posicionamento e além disso, ressaltaram a importância de se conscientizar que não existe melhor forma de posicionamento, já que cada organização possui suas especificidades e trata-se, portanto, de estabelecer a departamentalização da controladoria da forma que mais lhe favoreça.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A controladoria na estrutura organizacional é incumbida de desenvolver tarefas significantes quanto aos resultados operacionais. É através do sistema de controle que as transações finais são repassadas aos sócios e acionistas de forma a alertá-los sobre a real situação da empresa. Diante da importância do departamento para o âmbito empresarial, o presente estudo teve por objetivo verificar como a controladoria se materializa nos organogramas em empresas do

norte e nordeste catarinense, bem como verificar a opinião de *controllers* sobre o assunto abordado.

A coleta dos dados e desenvolvimento da análise foi feita mediante envio de formulário digital e entrevistas presenciais de modo a permitir mais clareza na coleta das informações. Após a consecução das informações necessárias, avaliou-se os resultados para solucionar as problemáticas da pesquisa.

Através das análises pôde-se verificar que, conforme os organogramas empresariais e opiniões dos profissionais, mesmo a controladoria tendo em sua grande maioria o modelo de *staff* nas estruturas organizacionais, sua funcionalidade está bastante ligada com atribuições de comando, voltada para a área estratégica. Finalmente, como os processos de gestão são bem diversificados, a forma com que a controladoria se materializa formalmente nas empresas, não condiz exatamente com as funções atribuídas a tal departamento.

Concluindo, o assunto relacionado a posição do departamento de controle nas empresas, bem como a sua funcionalidade propõe uma série de informações distintas, pois a segmentação de mercado, se for considerado todos os fatores, influenciam na departamentalização organizacional. Diante disso, é interessante que, futuros estudos se encarreguem em avaliar qual o fator que prepondera na delimitação das funções ao setor de controladoria avaliando da mesma forma, a estrutura organizacional dos departamentos.

REFERÊNCIAS

ANDREATTA, Adalberto; SILVEIRA, Amélia; OLINQUEVITCH, José Leônidas. A controladoria nas grandes indústrias têxteis do Vale do Itajaí/SC. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. **Anais ...** São Paulo, 2005.

ANTHONY, Robert; GOVINDARAJAN, Vijai. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

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

CABRELLI, Fantine Lígia; FERREIRA, Ademilson. Contabilidade gerencial como ferramenta no processo de tomada de decisão. **Revista Científica Eletrônica de Ciências Contábeis**, São Paulo, Ano V, n. 09, 2007.

CALIA, Rogério Cerávolo; GUERRINI, Fábio Müller. Estrutura organizacional para a difusão da produção mais limpa: uma contribuição da metodologia seis sigmas na constituição de redes intra-organizacionais. **Gestão & Produção**, v. 13, n. 3, p. 531-543, 2006.

CALIJURI, Monica Sionara Schpallir; SANTOS, Neusa Maria Bastos F.; SANTOS, Roberto Fernandes dos. Perfil do *controller* no contexto organizacional atual brasileiro. In: XII Congresso Brasileiro de Custos, **Anais...** Brasil. 2005.

CATELLI, Armando. **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CAVALCANTE, Danival Sousa; LUCA, Márcia Martins Mendes de; PONTE, Vera Maria Rodrigues; GALLON, Alessandra Vasconcelos. Características da controladoria nas maiores companhias listadas na BM&FBOVESPA. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 3, p. 113-134, 2012.

CHAGAS, Marli Braun; BONZANINI, Osmar Antonio. Controladoria é staff ou linha? **Revista de Administração**, n. 3, p. 153-177, 2003.

COELHO, Eduardo; MACHADO, Alessandra Oliveira; LUNKES, Rogério João. A controladoria na hierarquia organizacional: um estudo nas maiores empresas do estado de Santa Catarina Enfoque: **Reflexão Contábil**, v. 31, n. 2, p. 33-46, 2012.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1998.

GARCIA, Editinete André da Rocha. **Modelo de controladoria para empresas do ramo de construção civil, subsetor edificações sob a ótica da gestão econômica**. São Paulo, 2003. Dissertação (mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2003.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

GONÇALVES, Ernesto Lima. Estrutura organizacional do hospital moderno. **Revista de Administração de Empresas**, v. 38, n. 1, p. 80-90, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998-2009.

JERICÓ, Marli de Carvalho; PERES, Aínda Maris; KURCGANT, Paulina. Estrutura organizacional do serviço de enfermagem: reflexões sobre a influência do poder e da cultura organizacional. **Revista da Escola de Enfermagem da USP**, v. 42, n. 3, p. 569-77, 2008.

MOSIMANN, Francisco Mochón; TROSTER, Roberto Luís. **Introdução à economia**. São Paulo: Malcron Books, 1994.

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

PEREIRA, José Carlos. **Controle do desenvolvimento de software sem especialista em informática**: uma visão da controladoria e da qualidade. São Paulo, 1991. Dissertação (mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 1991.

PIRES, Mirian Albert; COSTA, Fábio Moraes da; HAHN, Aucilene Vasconcelos. Atendimento das necessidades de informação para a tomada de decisão em pequenas e médias empresas: análise crítica das informações geradas pela contabilidade frente aos **seus objetivos** - pesquisa exploratória no setor de confecções da Glória-ES. Simpósio Fucape de Produção Científica, **Anais...** v. 2, 2004.

RIBEIRO, Lisa M. Seixas *et al.* Perfil do *Controller* em empresas de médio e grande porte da Grande Florianópolis. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 7, n. 20, p. 57-70, 2008.

WIGGERS, Natan; LUNKES, Rogério João; DE SOUZA, Paula. *Controller*: estudo sobre a relação entre funções, salário e formação acadêmica. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 34, n. 2, p. 1-14, 2015.