

ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA DE CONTROLADORIA: ESTUDO DAS PRÁTICAS EM EMPRESAS DE CAPITAL ABERTO NO CEARÁ

Cinara Kely Aragao Araujo - UNIFOR

Paulo Roberto De Carvalho Nunes - Universidade de Fortaleza

Rubens Carlos Rodrigues - UNIFOR

Resumo

A Controladoria é uma área do conhecimento crescente que vem ajustando-se aos novos modelos de gestão, buscando atender às necessidades dos usuários das informações no processo decisório. Esta pesquisa tem como objetivo geral analisar as práticas de Controladoria exercidas no processo de gestão das empresas de capital aberto sediadas no Ceará, à luz de uma ECBC. Foi desenvolvida uma pesquisa empírica, qualitativa e descritiva, a qual foram realizadas cinco entrevistas com aplicação do roteiro adaptado da ECBC. As funções consideradas da Controladoria foram: Contabilidades Fiscal, Gerencial e Societária. Também, foram elencadas doze outras práticas de Controladoria, com destaque do relatório para Relação com Investidores e Resultado Forecast. Os resultados evidenciaram que as práticas de Controladoria utilizadas pelas empresas participantes, aplicam parcialmente as perspectivas que integram ECBC. Também apresentaram como contribuições as experiências realizadas pelos entrevistados em elencar práticas que não integram ECBC, ainda foram listados dez aspectos facilitadores e nove dificuldades das práticas de Controladoria. Diante da pesquisa e complexidade dos aspectos da Controladoria, deduz-se que futuros estudos podem contribuir promovendo análise científica e crítica desse relacionamento, proporcionando análise embasada das abordagens utilizadas pelas empresas em relação ECBC.

Palavras-chave: Controladoria, ECBC, Funções e atividades de Controladoria

Abstract

Controllershship is a growing area of knowledge that has been adjusting to new management models, seeking to meet the needs of information users in the decision-making process. This research has the general objective of analyzing the Controlling practices carried out in the management process of publicly traded companies based in Ceará, in light of an ECBC. An empirical, qualitative and descriptive research was developed, in which five interviews were carried out using the adapted ECBC script. The functions considered of the Controllershship were: Tax, Management and Corporate Accounting. Also, twelve other Controlling practices were listed, with emphasis on the report for Investor Relations and Forecast Results. The results showed that the Controlling practices used by the participating companies partially apply the perspectives that integrate ECBC. They also presented as contributions the experiences carried out by the interviewees in listing practices that are not part of ECBC, ten facilitating aspects and nine difficulties of Controllershship practices were also listed. Given the research and complexity of Controllershship aspects, it can be deduced that future studies can contribute by promoting scientific and critical analysis of this relationship, providing a grounded analysis of the approaches used by companies in relation to ECBC.

Keywords: Controllershship, ECBC, Functions and controllershship activities

ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA DE CONTROLADORIA: ESTUDO DAS PRÁTICAS EM EMPRESAS DE CAPITAL ABERTO NO CEARÁ

1 Introdução

Considerando que o cenário econômico mundial se apresenta cada vez mais competitivo, complexo e em acelerada evolução nos últimos anos, o conhecimento se torna um fator importante de sobrevivência para qualquer organização (SANTOS; ARAÚJO, 2020). Com o objetivo de buscar sinergia em seus resultados e assegurar sua continuidade, as empresas precisam de novas e melhores práticas de gestão, melhoria constante em seus processos e agilidade nas informações para si própria e para seus *stakeholders* (PIVA et al, 2017).

A Controladoria emerge como uma resposta à necessidade das organizações em gerar informações gerenciais que apoiem as várias decisões necessárias para o ambiente corporativo (CARRARO; SANTANNA, 2017), sendo o mecanismo que os gestores e proprietários utilizam para auxiliar a conduzir os recursos da organização a oferecer serviços e produtos aos *stakeholders* de modo eficaz (MARCIORETTO, 2016), também é uma área do conhecimento crescente no dinâmico mundo dos negócios que possui um conjunto extenso de possíveis atribuições, variando de organização para organização, ajustando-se aos novos modelos de gestão e buscando atender às necessidades dos usuários das informações, com a preocupação de subsidiar a evolução e a condução da empresa na maneira mais adequada no processo de tomada de decisão (TAMBOSI et al, 2021).

A Controladoria chegou ao Brasil com a instalação das primeiras empresas multinacionais norte americanas, cuja função estava ligada a área financeira ou da contabilidade, visando o desenvolvimento e implementação de um sistema de informações que fosse capaz de atender aos diferentes tipos de usuários da contabilidade (SOUZA, 2015), inclusive para manter um adequado sistema de controle sobre as operações das empresas relacionadas (BEUREN *et al.*, 2002).

Destarte, é a responsável pela interação entre o modelo de gestão, o seu processo e os sistemas de informações da empresa. Esses elementos desempenham importante papel para assegurar a eficácia dos gestores e conseqüentemente, da organização (CATELLI, 2013). Desde o surgimento no Brasil até os dias atuais, percebe-se várias mudanças e transformações, seja em sua função ou área ligada de atuação (BATISTELLA et al, 2020).

Borinelli (2006), por meio de extenso estudo de várias obras sobre a Controladoria, buscou sistematizar o conhecimento sobre o tema, especificando as principais atividades e funções e desenvolvendo um arcabouço teórico denominado Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC) e no decorrer dos anos vêm se materializando pesquisas que buscam o melhor entendimento do papel da Controladoria, como também a aderência ou não da ECBC nas organizações, como os trabalhos de Cavalli e Bianchi (2015), Cazon (2016), Cruz (2009), Lay, Santos e Silva (2017) e Lenhardt *et al.* (2018), entre outros.

Dentre os autores apresentados, identifica-se que não há um consenso na literatura sobre os conceitos dos objetivos, funções e atividades de Controladoria, contudo observa-se uma busca crescente nos estudos para tratativas deste tema (PACHECO; HENRIQUE; SAPORITO, 2022), como também há diferenças significativas na realidade das organizações que fazem uso da Controladoria, justificando a necessidade de aprofundar os conhecimentos sobre o assunto (PIVA et al, 2017).

Compreende-se que as questões contemporâneas podem desencadear transformações no papel da controladoria nas empresas, à medida que estas se adaptam às mudanças nas características dos gestores e organizações (BATISTELLA et al, 2020). Ademais, é importante ressaltar que o escopo deste estudo está em consonância com a recomendação de Amorim e Silva (2019) de realizar pesquisas em distintas regiões do país, assim abordará o estado do Ceará, que possui o terceiro maior Produto Interno Bruto (PIB) da região nordeste do Brasil.

Tal abordagem busca promover a atualização e a ampliação das discussões acerca da controladoria em âmbito nacional.

Com referência ao arcabouço teórico sistematizada por Borinelli (2006), este trabalho visa responder a seguinte questão: Quais as características operacionais adotadas pela controladoria no processo de gestão das empresas de capital aberto sediadas no Ceará, à luz da ECBC? Esta pesquisa tem como objetivo geral analisar as práticas de Controladoria exercidas no processo de gestão das empresas de capital aberto sediadas no Ceará, à luz da ECBC.

A investigação da aplicabilidade das práticas de Controladoria nas organizações é de suma importância, pois busca estabelecer um elo entre as práticas concretas adotadas no mercado e as teorias desenvolvidas no campo acadêmico. Através dessa pesquisa, almeja-se contribuir para o avanço desse campo de estudos, promovendo uma análise científica e crítica desse relacionamento, com o conhecimento e o aperfeiçoamento das práticas de Controladoria, proporcionando uma análise embasada das abordagens utilizadas pelas empresas em relação a ECBC. Assim, proporcionará orientações para a tomada de decisões mais embasadas e informadas e ao estabelecer um diálogo entre teoria e prática, essa investigação pode destacar eventuais lacunas ou inconsistências entre as abordagens acadêmicas e a aplicação real nas organizações. Identificar tais discrepâncias pode servir como estímulo para futuras pesquisas e para o desenvolvimento de estratégias mais alinhadas com a realidade do mercado.

Outrossim, é imprescindível identificar e sistematizar as contribuições advindas do exercício das práticas de Controladoria, considerando tanto seus aspectos facilitadores quanto as dificuldades enfrentadas em sua implementação nas organizações. Essa análise busca não apenas detectar as práticas de Controladoria presentes no processo de gestão das empresas de capital aberto, mas reforçar a investigação por meio dos registros formais sobre tais práticas exercidas pelas empresas pesquisadas, ampliando a compreensão das práticas de Controladoria no contexto das empresas de capital aberto, destacando suas contribuições, desafios e características distintas. Através dessa análise aprofundada, espera-se fornecer subsídios para uma gestão mais eficiente e estratégica, contribuindo para o avanço do conhecimento na área e para o aprimoramento contínuo das práticas empresariais.

Os trabalhos existentes na literatura, nessa área, têm abordagem e enfoques diferentes, voltados para a apresentação de modelos e elencando as funções e atribuições da Controladoria. Poucos trabalhos científicos abordam a Controladoria, em seus diversos aspectos, aplicada em grupos de empresas com uma diversidade de segmentos.

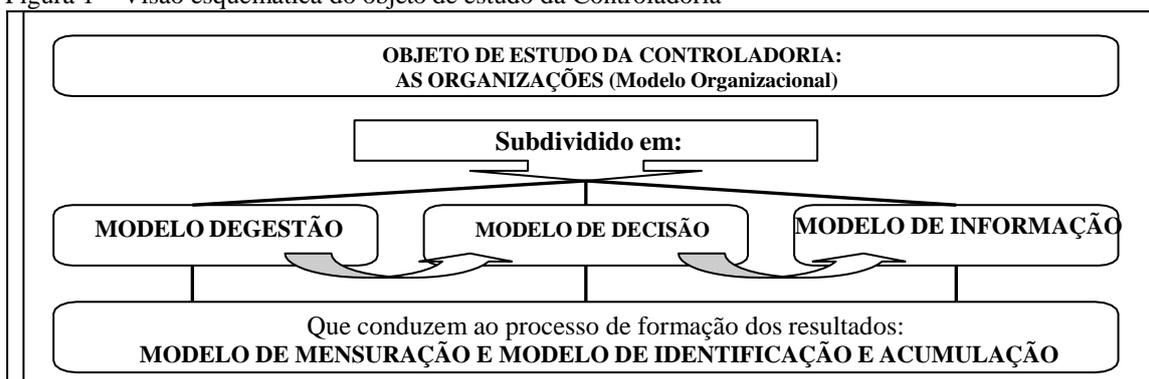
2 Referencial teórico

A Controladoria, em seu processo de desenvolvimento e da necessidade de padronização e sistematização, como também dos questionamentos quanto ao papel no processo de gestão organizacional, apresenta-se com uma abordagem teórica a partir do estudo de Borinelli (2006) que desenvolveu sua pesquisa a partir da análise crítica de vários trabalhos sobre a Controladoria, organizando e sistematizando o arcabouço teórico que deu origem a ECBC, sob três perspectivas, assim descritas:

- a) Perspectiva 1: aspectos conceituais como ramo do conhecimento (o que é);
- b) Perspectiva 2: aspectos procedimentais, de que forma funcionam as atividades, funções e ferramentas utilizadas pela Controladoria;
- c) Perspectiva 3: aspectos organizacionais, como as atividades de Controladoria se materializam nas organizações.

Borinelli (2006) apresentou a Figura 1, com uma visão esquemática do objeto de estudo da Controladoria com as subdivisões em modelos para melhor compreensão do tema.

Figura 1 – Visão esquemática do objeto de estudo da Controladoria



Fonte: Borinelli (2006, p. 109).

No Quadro 1, segue um resumo das funções típicas e uma breve descrição de suas referidas atividades no âmbito da Controladoria, elencadas no decorrer do estudo para compor a ECBC desenvolvida por Borinelli (2006, p. 135-139).

Quadro 1 – Funções típicas de Controladoria

Funções Típicas da Controladoria	Descrição das Atividades
Contábil	Atividades relativas ao desenvolvimento da Contabilidade Societária (ou Financeira), tais como: gerenciar as atividades de contabilidade, elaborar as demonstrações contábeis, atender aos agentes de mercado e desenvolver políticas e procedimentos contábeis e de controle.
Gerencial - Estratégica	Atividades a prover informações de natureza contábil, patrimonial, econômica, financeira e não financeira ao processo de gestão como um todo, para a tomada de decisão gerencial e estratégica. Além disso, ainda estão incluídas as atividades: coordenar, assessorar e consolidar os processos de elaboração dos planos empresariais, orçamento e previsões; criar condições para a realização do controle, por meio do acompanhamento dos planos e das decisões tomadas; auxiliar na definição de métodos e processos para medição do desempenho das áreas organizacionais, estudos de viabilidade econômica de projetos, entre outras.
Custos	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	Atividades que resultem em atender obrigações fiscais, legais e acessórias previstas em leis e normas tributárias, bem como registrar, apurar e controlar impostos, tributos e contribuições. Elaborar o Planejamento tributário.
Proteção e Controle de Ativos	Atividades de promover a proteção de ativos da companhia, como também de registrar e controlar todos os seus bens.
Controle Interno	Atividades referentes ao estabelecimento e monitoramento do sistema de controles internos, destinado a proteger o patrimônio organizacional e salvaguardar os interesses da entidade.
Controle de Riscos	Atividades de identificar, mensurar, analisar, avaliar, divulgar e controlar os diversos riscos envolvidos no negócio, bem como seus possíveis efeitos.
Gestão da Informação	Atividades relativas a conceber modelos de informações e a gerenciar as informações contábeis, patrimoniais, de custos, gerenciais e estratégicas.
Outras funções	Estariam as atividades de auditoria interna e tesouraria, por exemplo.

Fonte: Borinelli (2006, p. 135-139).

Para compor a ECBC, Borinelli (2006), investigou o papel da Controladoria em cada etapa do processo de gestão: planejamento, orçamento, execução, controle, tomada de medidas corretivas e avaliação de desempenhos, sendo que este tópico merece um estudo à parte devido a importância que a literatura atribui à Controladoria relacionada a cada etapa desse processo.

Para um melhor entendimento e como resultado dos aspectos apresentados, analisados e argumentados do estudo realizado por Borinelli (2006) para compor a ECBC, o Quadro 2 demonstra um resumo das funções e atividades da Controladoria nas etapas do processo de gestão.

Quadro 2 – Funções e atividades da Controladoria no processo de gestão

Etapas do Processo de Gestão	Funções/Atividades
Planejamento Organizacional	Participar ativamente das diretrizes e definições dos objetivos estratégicos, tomando decisões em conjunto com demais gestores, sendo coordenadora desse processo.
	Coordenar o processo de construção do plano em nível operacional
	Assessorar as diversas unidades e funções com informações de caráter operacional, econômico, financeiro e contábil.
	Consolidar os diversos planos das unidades e funções num planejamento global integrado e otimizado.
Orçamento	Coordenar o processo de construção do orçamento.
	Determinar, em conjunto com a alta administração e demais funções, as premissas e diretrizes orçamentárias.
	Assessorar as demais funções e unidades na elaboração dos seus orçamentos
	Consolidar os orçamentos das áreas num orçamento global para toda a organização.
	Avaliar os orçamentos das unidades, como também o orçamento consolidado, a fim de verificar se atendem as definições dos planos estratégicos, tático e operacional.
Execução	Auxiliar as unidades e funções na aplicação dos recursos planejados
	Dar suporte as unidades e funções na implementação dos projetos.
	Coordenar os esforços dos gestores das diversas unidades na consecução dos seus respectivos objetivos e também nos objetivos da empresa.
	Fornecer apoio informacional sobre o andamento da implementação dos planos.
Controle	Gerar informações que contemplem eventos planejados e realizados, a fim de verificar a aderência entre os planos e o real.
	Gerar Relatórios que apontem desvios em relação ao planejado.
	Interagir com as demais funções e unidades para identificar as causas dos desvios.
	Exercer, efetivamente, o controle.
	Garantir a eficácia do sistema de controle.
	Revisar, periodicamente, o sistema de controle.
Medidas corretivas	Em conjunto com as outras funções e áreas organizacionais, identificar as possíveis e necessárias medidas corretivas a serem adotadas.
	Avaliar o impacto das medidas corretivas propostas.
	Monitorar a implementação das medidas corretivas.
Avaliação de desempenho	Auxiliar no processo de escolha dos indicadores e parâmetros que compõem o desempenho.
	Mensurar o desempenho.
	Fornecer as bases informativas para que os gestores das diversas funções e unidades, bem como a alta administração, procedam à avaliação do desempenho.
	Participar do processo de avaliação de desempenho.

Fonte: Borinelli (2006, p. 139-172).

Logo após as abordagens da Perspectiva 1, que tratou sobre os aspectos conceituais e do objeto de estudo da Controladoria, da Perspectiva 2, com a tratativa dos aspectos procedimentais como: as atividades e funções típicas de Controladoria, como também dos seus artefatos, o passo seguinte dado por Borinelli (2006) foi organizar a Perspectiva 3, que tratava de compreender a atuação da Controladoria dentro das organizações, enfatizando questões como: Existe ou deve existir uma área que recebe a denominação Controladoria? Caso tenha, qual a definição da área dentro da empresa? Qual sua missão e seus objetivos? Como a Controladoria é organizada internamente? E qual a posição hierárquica ocupa no organograma?

Na ECBC, também busca-se demonstrar a Controladoria em sua posição hierárquica, segundo Borinelli (2006), a Controladoria pode ser vista sob duas óticas estando ou não subordinada, no organograma da entidade, como um órgão staff, que desempenha atividades e funções de apoio e assessoria, ou se exerce autoridade de linha.

Borinelli (2006, p. 217) expõe que, concernente a ECBC, coloca a Controladoria como um órgão de linha, mas não limita a possibilidade da Controladoria atuar, também, como um órgão de staff, dando apoio no processo de tomada de decisão para outras áreas.

Em paralelo com o arcabouço teórico sistematizada por Borinelli (2006) sobre ECBC, este trabalho visa buscar evidências de sua aplicabilidade em empresas que atuam no estado do Ceará, a fim de detectar as condutas que favoreçam ou dificultem as práticas de controles e gestão da Controladoria. Na seção seguinte apresenta-se o método utilizado nesta pesquisa.

3 Procedimentos metodológicos

Orientado pelo objetivo proposto, as características do estudo classificam-no quanto à abordagem do problema como qualitativo. Quanto aos objetivos, trata-se de pesquisa descritiva. Quanto aos meios aplicados neste estudo, foram adotadas as análises bibliográficas e de campo (CRESWELL, 2014). Quanto à natureza, trata-se de pesquisa aplicada, pois objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática dirigida à solução de problemas específicos e estar voltada à aplicação imediata em uma realidade circunstancial, utilizando-se dos conhecimentos gerados pelas pesquisas básicas e contribuindo para o desenvolvimento de teorias (GIL, 2017).

Quanto aos procedimentos técnicos para a obtenção dos dados da pesquisa, optou-se pela pesquisa documental, bibliográfica e entrevistas semiestruturadas, o que permitiu aplicar uma análise descritiva e comparativa integrada com os dados coletados (EISENHARDT; GRAEBNER, 2007).

As empresas de capital aberto precisam divulgar relatórios com os seus resultados financeiros, pois é uma exigência da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) para garantir que os investidores tenham acesso às informações para análise. Estes relatórios, indicadores, projeções e outras informações são publicados periodicamente em seus *sites* em uma seção para investidores, que normalmente é denominada de Relação com Investidores (RI). As informações disponíveis nesses *sites* serviram como fonte para identificação das empresas participantes da pesquisa, contextualizando os cenários atuais e os dados históricos e, por consequência, direcionou o contato com as organizações para consulta quanto a disponibilidade em colaborar na pesquisa em questão. As informações também foram utilizadas para aferir a participação de mercado das empresas selecionadas e para determinação da representatividade das respostas coletadas nas entrevistas.

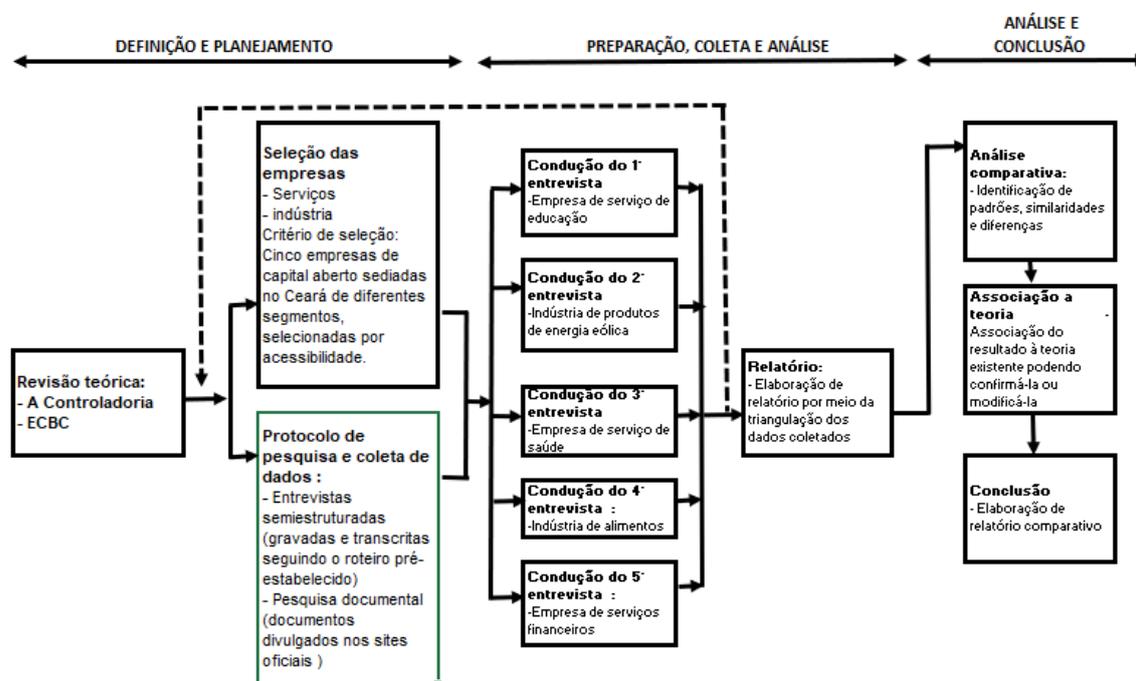
O roteiro de entrevistas aplicado é uma adaptação do roteiro utilizado por Borinelli (2006) em sua pesquisa sobre a investigação da realidade das principais práticas de Controladoria das 100 (cem) maiores empresas privadas que operam no país. A adaptação consistiu em ajustar as informações constantes nos blocos do roteiro de entrevistas para um melhor entendimento da realidade das empresas cearenses no contexto atual, onde foram agrupados os dados da entrevista e da empresa pesquisada em apenas um bloco de número 1 e para o bloco 2 foi dado destaque à identificação do entrevistado para melhor entender os profissionais que conduzem a área de Controladoria. Outra adaptação importante foi a segregação do bloco 5 em dois, onde no bloco 5 manteve-se a identificação das funções, atribuições e atividades da área e no bloco 6 o papel da Controladoria em processos específicos na companhia. Para aprofundar a pesquisa foi incluído o bloco 7 que buscou identificar outras práticas de Controladoria exercidas atualmente pelas empresas pesquisadas que não foram mencionadas neste roteiro. E a inclusão do bloco 8 com questões que buscaram a identificação dos aspectos facilitadores e as dificuldades da organização e do exercício das práticas de Controladoria no processo de gestão.

Para a verificação da qualidade dos dados obtidos com a aplicação das entrevistas, seguindo as orientações de Rosa e Arnoldi (2006), foi realizado um pré-teste do instrumento de coleta de dados, ou seja, o roteiro de entrevista, em outubro de 2021, com a Controller de uma empresa de grande porte no segmento de serviços selecionada para o teste piloto, com o objetivo de validação do instrumento de coleta de dados, sendo efetuado pequenos ajustes no roteiro.

Os dados coletados foram analisados por meio da estatística descritiva, permitindo verificar e identificar como as perspectivas da ECBC são aplicadas pelas empresas pertencentes à amostra. Ademais, seguindo as orientações de Yin (2009), o procedimento analítico ocorreu

via organização de dados, descrição, análise comparativa, no qual foram apresentados os dados de forma conjunta e comparativa, mostrando suas similaridades e diferenças, conforme demonstrado na Figura 2:

Figura 2 – Resumo da metodologia



Fonte: Adaptado pelos autores (2022) a partir de Yin (2009).

As informações como o objetivo da pesquisa, sobre o caráter voluntário da participação na pesquisa, a confidencialidade das informações prestadas, a relevância da sua contribuição para a pesquisa e a importância dos resultados para a aplicabilidade nas organizações foram informadas aos participantes no momento do convite de participação da pesquisa, bem como o respeito às diretrizes éticas que regem a pesquisa com seres humanos e consentiram a gravação das entrevistas.

A amostra foi selecionada dentro da população de oito empresas de capital aberto no estado do CE, considerando a disponibilidade dos gestores em conceder a entrevista, assim como o tempo e os recursos disponíveis pelos autores para coleta de dados para pesquisa. Na Tabela 1, apresentam-se as cinco empresas pesquisadas que possuem segmentação de mercado em vários campos de atuação. A classificação utilizada para os gestores se refere à ordem das entrevistas, ou seja, o gestor 1 foi o primeiro a ser entrevistado indo na sequência dos demais.

Tabela 1 – Dados gerais da entrevista e das empresas pesquisadas

Entrevistados	Gestor 1	Gestor 2	Gestor 3	Gestor 4	Gestor 5
Segmento	Serviços de educação	Indústria de produto para energia eólica	Serviços de saúde	Indústria de alimentos	Serviços bancários - instituição financeira
Cargo	Diretor de Controladoria	Gerente executiva de controladoria	Gerente de Planejamento Financeiro - Reporting	Gerente de Contabilidade Gerencial	Gerente do Ambiente de Gestão Orçamentária e de Capital
Data Entrevista	24/11/2021	25/11/2021	26/11/2021	27/11/2021	03/12/2021
Duração	37 min	1h e 29 min	44 min	57 min	1h e 16 min
Forma	on-line	Presencial	on-line	on-line	on-line

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

As cinco entrevistas realizadas, todas foram gravadas e posteriormente transcritas,

seguindo o roteiro pré-estabelecido, cujo tempo total de gravação foi de 5 horas e 5 minutos, sendo que todas foram realizadas de acordo com prévia autorização do entrevistado para gravação em vídeo e áudio que se encontram arquivadas junto aos demais documentos da pesquisa.

4 Resultados

4.1 Caracterização da amostra

As empresas pesquisadas são de capital aberto que possuem suas ações em Bolsa de valores (B3 ou NASDAQ), estão sediadas no estado do Ceará e atuam em diversos segmentos como: serviços de educação, indústria de produtos para energia eólica, serviços de saúde, indústria de alimentos e serviços bancários. O Quadro 3 a seguir apresenta uma visão geral das empresas participantes da pesquisa. Algumas empresas cearenses vêm apresentando-se em destaque com a abertura de capital, ou seja, com a comercialização de pequenas parcelas da empresa por meio da venda de ações ou títulos conversíveis em ações. Assim os investidores passam a compor o quadro de acionista e podem acompanhar as decisões e o andamento do negócio.

Quadro 3 – Dados gerais das empresas pesquisadas

Empresa	Segmento	Patrimônio Líquido (2020/mil)	Cidade Sede	Tempo de mercado	Ano IPO	Bolsa	Controle
A	Serviços de Educação	2.200	Fortaleza	15 anos	2018	NASDAQ	Privado
B	Indústria de produtos para Energia eólica	966	Caucaia	11 anos	2020	B3	Privado
C	Serviços de Saúde	7.831	Fortaleza	30 anos	2018	B3	Privado
D	Indústria de Alimentos	6.645	Fortaleza	60 anos	2006	B3	Privado
E	Serviços Bancários	6.171	Fortaleza	69 anos	1977	B3	Estatal

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Ainda na apresentação do perfil das empresas pesquisadas, 80% da amostra é considerada empresa de grande porte, levando em consideração o enquadramento da Receita Federal ou do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), contudo uma das empresas pesquisadas é enquadrada como de médio porte por meio de classificação específica, devido a especificidade do seu segmento.

É importante ressaltar que, nem sempre, o entrevistado era o principal responsável hierárquico pela unidade organizacional denominada Controladoria, mas se priorizou que tenha cargo de gestão na área ou em uma das áreas que compõem a Controladoria e que tenha bons conhecimentos da forma de organização da empresa e da área de Controladoria como um todo, proporcionando aos pesquisadores um conjunto de detalhes que facilitaram o entendimento das respostas das questões propostas no roteiro de entrevista. A Tabela 02 a seguir apresenta uma visão geral do perfil dos gestores participantes, bem como a quantidade de colaboradores pertencentes ao departamento de Controladoria.

Tabela 2 – Unidades formalmente constituídas na unidade de Controladoria

Entrevistados	Gestor 1	Gestor 2	Gestor 3	Gestor 4	Gestor 5
Idade	41 anos	44 anos	33 anos	41 anos	56 anos
Tempo na função	18 anos	23 anos	3 anos	13 anos	17 anos
Tempo na empresa	4 anos	8 anos	6 anos	18 anos	38 anos
Curso de Pós Graduação	Especialização em controladoria, MBA em finanças e Mestrado em Administração	Especialização de controladoria e auditoria	MBA em Controladoria e gestão financeira	Especialização em controladoria, MBA em finanças e Mestrado em Administração	Mestrado Economia
Segmento	Serviços de educação	Indústria de produto para energia eólica	Serviços de saúde	Indústria de alimentos	Serviços bancários - instituição financeira

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Entrevistados	Gestor 1	Gestor 2	Gestor 3	Gestor 4	Gestor 5
Cargo	Diretor de Controladoria	Gerente executiva de controladoria	Gerente de Planejamento Financeiro - Reporting	Gerente de Contabilidade Gerencial	Gerente do Ambiente de Gestão Orçamentária e de Capital
Qde. Colaboradores	50	37	70	100	24

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Além da idade do responsável pela Controladoria, outra informação utilizada para compor o perfil do profissional foi a formação acadêmica. Primeiramente, foi questionado em qual curso de graduação o profissional era formado e por unanimidade das respostas obtidas foi no curso de Ciências Contábeis. Há um equilíbrio na formação de pós-graduação dos profissionais responsáveis pela Controladoria, onde possuem no mínimo uma pós-graduação e podendo chegar até três pós-graduações.

Verifica-se pelos dados demonstrados que o perfil da quantidade de colaboradores na unidade de Controladoria apresentado nas empresas pesquisadas, em sua maioria (80%), possui acima de 30 colaboradores compondo a área. Segundo Lunkes *et al.* (2009), a Controladoria teve sua evolução por meio de função de controle para uma diversificada área de atuação, o que fez incorporar atividades de suporte ao processo decisório, gestão estratégica, como também gestão de pessoas.

Todas as empresas alvo desta pesquisa possuem uma unidade organizacional formalizada denominada de Controladoria. No bloco 3 procurou-se investigar qual o tipo de Controladoria composta nessas companhias, tais como: Controladoria corporativa, divisional ou algum outro tipo de Controladoria, e as cinco empresas pesquisadas possuem Controladoria corporativa.

A respeito disso, Borinelli (2006, p. 217) menciona que “No entanto, alguns cuidados devem ser observados, especialmente concernente ao nível de subordinação do órgão, tanto hierárquico quanto funcional”. Para a ECBC, o autor destaca e considera que, ao existir a Controladoria divisional, esta deve estar subordinada, hierarquicamente, à direção divisional e, funcionalmente, à Controladoria corporativa.

Para finalizar a análise deste bloco, destacou-se a identificação da existência ou não de uma missão formalmente constituída na área de Controladoria nas empresas pesquisadas, e de acordo com os dados coletados 40%, ou seja, duas empresas da amostra possuem missão formalmente constituída na área.

Dessa forma, o gestor 1 apresentou como missão da área:

Promover os números de forma tempestiva e com a maior acuracidade possível, agregando valor a companhia. (Gestor 1, empresa A).

Nesse sentido o gestor 2 aponta a seguinte missão:

Nossa missão é assegurar as entregas e resultados, mostrar a visão global da empresa, gerar informações confiáveis e seguir normas e leis tributárias. Tudo isso com o objetivo de alcançar nossas metas e melhorar os resultados. (Gestor 2, empresa B).

De acordo com Borinelli (2006, p. 199), “a definição da missão de Controladoria é de fundamental importância à tarefa de construção dos pilares da ECBC porque as organizações são segmentadas em áreas de responsabilidades, as quais possuem”, motivo pelo qual a situação relatada pode ser considerada como uma lacuna importante.

4.2 Estrutura das controladorias

O bloco 4 do roteiro de entrevista buscou verificar quais as unidades se encontravam, formalmente, constituídas dentro do organograma da Controladoria, conforme tabela 3.

Tabela 3 – Unidades formalmente constituídas na unidade de Controladoria

Nome da unidade	Freq.	%
Auditoria Contábil	2	40,00%
Auditoria Interna	1	20,00%
Contabilidade Gerencial	5	100,00%
Contabilidade Fiscal	5	100,00%
Contabilidade Societária	5	100,00%
Contabilidade Financeira	5	100,00%
Contabilidade Tributária	5	100,00%
Planejamento Tributário	5	100,00%
Contabilidade de Custos	5	100,00%
Orçamento Empresarial	3	60,00%
Planejamento Empresarial	1	20,00%
Controle Patrimonial	3	60,00%
Controles Internos	2	40,00%
Sistemas de Informações	0	0,00%
Relações com Investidores	2	40,00%
Tesouraria	1	20,00%
Contas a Receber	1	20,00%
Contas a Pagar	1	20,00%
Crédito e Cobrança	1	20,00%
Recursos Humanos	0	0,00%
Tecnologia da Informação	0	0,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Os dados na Tabela 3 apresentam como destaque as áreas relacionadas à Contabilidade (gerencial, fiscal, societária, financeira, tributária e custos) e o Planejamento Tributário que estão, formalmente, constituídas sob a Controladoria e foram listadas pelas cinco empresas pesquisadas. Essas sete áreas foram listadas por 100% dos entrevistados como áreas que constituem formalmente a Controladoria das empresas pesquisadas.

Também se ressalta que, para as áreas de Sistemas de Informações, recursos humanos e Tecnologia da Informação (TI) não foram citadas por nenhum dos entrevistados, evidenciando uma uniformidade que essas áreas não constituem formalmente a Controladoria das empresas pesquisadas. Apresenta-se a seguir os posicionamentos dos entrevistados sobre as principais áreas que constituem ou não constituem a unidade de Controladoria, corroborando com o resultado da Tabela 3 já demonstrada:

De acordo com o organograma da empresa as áreas financeiras, TI, recursos humanos e orçamento não compõem a unidade de Controladoria e possuindo diretorias específicas. (Gestor 1, empresa A).

As atividades das áreas financeiras, TI, recursos humanos e orçamento não compõem a unidade de Controladoria. (Gestor 2, empresa B).

Apenas as áreas de TI, recursos humanos e auditorias não compõem a unidade de Controladoria. (Gestor 3, empresa C).

Em resumo apenas as áreas de contabilidades e orçamento compõem a unidade de Controladoria. (Gestor 4, empresa D).

Na instituição apenas as áreas de contabilidades e orçamento compõem a unidade de Controladoria. (Gestor 5, empresa E).

Ressalta-se também o modelo de organograma apresentado por Martin (2002, p. 28), que a Controladoria estaria dividida em duas grandes áreas: a Contabilidade fiscal e contabilidade gerencial, e nesta última, o autor inclui os processos de custo e criação de valor; orçamento operacional; análise de projetos e riscos; relatório de desempenho; diagnóstico externo; e auditoria interna.

No mesmo contexto pesquisado e apresentado na perspectiva 2 da ECBC que também foi adotada nesta pesquisa, cada função da Controladoria é formada por um conjunto de atividades, assim separou-se o bloco em grupos, de acordo com as funções gerais da Controladoria destacadas nas Tabelas 04 a 09.

Tabela 4 – Atividades da função de contabilidade societária/financeira

Função: Contabilidade Societária/Financeira	Controladoria		Administrativo	
	Freq	%	Freq	%
Atividades				
Manutenção dos registros contábeis das transações da empresa	5	100,00%	0	0,00%
Controle Patrimonial (ativos fixos)	4	80,00%	1	20,00%
Consolidação das Demonstrações Contábeis	5	100,00%	0	0,00%
Preparação das Demonstrações Contábeis	5	100,00%	0	0,00%
Divulgação das informações Contábeis	5	100,00%	0	0,00%
Análise de balanços	5	100,00%	0	0,00%
% Médio na função		96,67%		3,33%

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Verifica-se na Tabela 4 que a maioria das atividades da função de Contabilidade Societária/Financeira são desenvolvidas na área de Controladoria, pois cinco das seis atividades apresentaram 100% listadas pelos entrevistados como realizadas na Controladoria, e a exceção se dá apenas para a atividade de controle patrimonial que uma das empresas pesquisadas listou esta atividade como de responsabilidade da área administrativa. Destarte, em média, a Controladoria é responsável por 96,67% da função Contabilidade Societária/Financeira.

Quanto aos conceitos dessa função com a ECBC (perspectiva 2), pode-se dizer que a função Contabilidade Societária, contida na ECBC, está aplicada na maioria das empresas pesquisadas, visto que os percentuais revelaram que as atividades desempenhadas, nessa função, estão sob a responsabilidade da unidade de Controladoria.

Tabela 5 – Atividades da função de contabilidade fiscal e gerencial

Função: Contabilidade Fiscal e Gerencial	Controladoria	
	Freq	%
Atividades		
Apuração, conferência e recolhimento de impostos	5	100,00%
Orientação fiscal às demais unidades organizacionais	5	100,00%
Planejamento Tributário	5	100,00%
Gestão e Controle de Impostos	5	100,00%
Manutenção da contabilidade gerencial	5	100,00%
% Médio na função		100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Para as atividades das funções de Contabilidade Fiscal e Gerencial que foram listadas, por unanimidade, todas as elencadas são realizadas dentro da unidade de Controladoria nas empresas pesquisadas, conforme se verificou na Tabela 05.

Tabela 6 – Atividades da função de proteção dos ativos da empresa

Função: Proteção dos ativos da empresa	Áreas responsáveis pela atividade						
	Controladoria	Finanças	Auditoria	Controle interno	Logística	Seguros	Total
Atividades							
Controles internos (não inclui controle patrimonial)	20%	40%	20%	20%	0%	0%	100%
Auditoria contábil ou Auditoria interna	20%	40%	20%	20%	0%	0%	100%
Seguros	20%	40%	0%	0%	20%	20%	100%
% Médio na função	20%	40%	13,33%	13,33%	6,67%	6,67%	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Percebe-se que, na Tabela 6, nas empresas pesquisadas, as atividades da função de proteção dos ativos são desenvolvidas na maioria pela área de Finanças apresentando o percentual médio de 40%. A área de Controladoria é a segunda maior área responsável pelas atividades da função de proteção dos ativos com percentual médio de 20%, seguidos em terceiro

pelas áreas de auditoria e controle interno ambas com 13,33% em média. Também foram listadas as áreas de logística e seguros ambas com 6,67% de responsabilidades sobre as atividades descritas na Tabela 06.

Tabela 7 – Atividades da função de finanças

Função: Finanças	Área responsável pela atividade	
	Controladoria	Finanças
Atividades		
Gestão Financeira e de Tesouraria	20%	80%
Controles financeiros	20%	80%
Controle Fluxo de Caixa	20%	80%
Controle de pagamentos a efetuar (conferência e autorizações)	20%	80%
Estudo de análise de viabilidade de projetos	40%	60%
% Médio na função	24%	76%

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Os resultados constantes na Tabela 07 demonstram que as atividades elencadas estão concentradas em sua maioria na área de Finanças com percentual médio de 76%. A área de Controladoria, com média de 24%, é a segunda maior área responsável pelas atividades da função de finanças, contudo ressalta-se que nas empresas que elencaram as atividades como da função de Controladoria é porque a área de finanças compõe a área de Controladoria.

Dando sequência, a função de Gestão das Informações fez parte das perguntas do roteiro de entrevista. Nesse grupo, foram listadas, apenas, quatro atividades da função de gestão e sistema das informações, em sua maioria, são atividades essencialmente da área de TI, com média de 90%. A exceção é apenas a atividade de produção e geração de informação apresentase na Controladoria, como segunda área responsável pela atividade nas empresas pesquisadas.

Em relação a ECBC, pode-se entender que a atividade de produção e geração de informações gerenciais está parcialmente aplicada à Controladoria. Contudo, quanto ao desenvolvimento e manutenção dos sistemas de informações em geral, esse fica sob a responsabilidade de uma área externa, denominada TI.

A última função pesquisada foi a de Atendimento a Usuários Externos. Procurou-se entender a participação da Controladoria no atendimento aos diversos *stakeholders* das empresas pesquisadas, sejam acionistas, governo ou outros. A Tabela 8 apresenta os dados coletadas para esta função.

Tabela 8 – Atividades da Função de atendimento aos usuários externos

Função: Atendimento aos usuários externos	Área responsável pela atividade							
	Controladoria	Finanças	RH/DP	Suprimentos	Comercial	RI	Outras	Total
Atividades								
Acionistas	80%	0%	0%	0%	0%	20%	0%	100%
Governo	80%	0%	0%	0%	0%	20%	0%	100%
Fisco	100%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	100%
Auditoria Externa	100%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	100%
Entidades de classe	40%	0%	40%	0%	0%	20%	0%	100%
Instituições								
Financeiras	40%	40%	0%	0%	0%	20%	0%	100%
Fornecedores	0%	20%	0%	60%	0%	0%	20%	100%
Clientes	0%	40%	0%	0%	20%	0%	40%	100%
% Médio na função	55,0%	12,5%	5,0%	7,5%	2,5%	10%	7,5%	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Para a maioria das atividades elencada na Tabela 8, a Controladoria aparece com parcelas significativas de participação, com percentual em média de 55%. Os maiores destaques são o atendimento aos acionistas, governo, fisco e auditoria externa. A área de finanças se apresenta em segunda área com responsabilidade de atender aos usuários externos com percentual médio de 12,5%, seguido pela área de Relações com Investidores (RI) com percentual médio de 10%. As demais áreas listadas são RH/DP, suprimentos, comercial e outras, com percentuais médios

de 5%, 7,5%, 2,5% e 7,5%, respectivamente.

Alguns entrevistados informaram outras unidades como responsáveis por atendimento aos clientes e fornecedores, sendo agrupadas em uma coluna específica de área denominada “Outras” e demonstrados na tabela seus percentuais.

Pelas análises feitas, é possível concluir que a Controladoria, no que tange à função de Atendimento aos Usuários Externos, está aplicando parcialmente o que foi revisado no referencial teórico, sendo essa uma função, tipicamente, exercida pela área de Controladoria, com 55% do total.

Neste bloco também busca-se verificar as posturas da Controladoria, quando interage com outras unidades organizacionais da empresa. Este questionamento do roteiro de entrevista investigou a postura assumida pela unidade organizacional Controladoria quando do seu relacionamento com as demais áreas da organização, como demonstra a Tabela 9.

Tabela 9 – Posturas assumidas pela Controladoria

Posturas da Controladoria	Freq	%
Assessora (suporte aos gestores)	4	80%
Consultora	5	100%
Controladora	3	60%
Auditora.	2	40%
Porta-voz interno da Alta Administração	2	40%
% Médio		64%

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Observa-se que as posturas da área de Controladoria como: assessora, consultora e controladora são exercidas, em média, por 80% das empresas pesquisadas. Já as posturas de auditora e de porta-voz interna da Alta Administração, ambas com o mesmo percentual de 40%.

Considerando-se a posição no organograma, as atividades desempenhadas pela área de Controladoria, bem como a participação ou não no processo decisório da organização, os entrevistados apresentaram os dados referentes à questão se a unidade Controladoria é órgão de linha ou de *staff*. Observa-se que nas empresas pesquisadas possuem como maior concentração que a área de Controladoria atue como órgão de *Staff* (60% das respostas).

No Quadro 4 estão elencadas outras práticas de Controladoria citadas pelos respondentes e não mencionadas até o bloco 7 do roteiro de entrevistas.

Quadro 4 – Outras práticas de Controladoria exercidas no processo de gestão

Outras práticas de Controladoria exercidas o processo de gestão	Considerações
Elaboração das análises e relatórios para RI (Relação com investidores).	Em 60% das empresas pesquisadas elencaram essa prática como uma atividade da área de Controladoria.
Acompanhamento de resultado Forecast. (Semanal e mensal).	Em 40% das empresas pesquisadas elencaram essa prática como uma atividade da área de Controladoria, indicando sua periodicidade.
Gestão de rentabilidade (análise detalhada e aprofundada em nível de granularidade maior).	Nessa relação constam outras práticas de Controladoria não mencionadas na ECBC citadas e elencadas individualmente pelas empresas pesquisadas.
Elaboração de relatórios para CVM.	
Comunicados ao mercado.	
Demonstração de fatos relevantes.	
Elaboração de formulários de referência.	
Report de informações, Controle de indicadores.	
Visão gerencial por segmentação de negócios.	
Planejamento de demanda e produção mensal da empresa S&OP.	
Gestão de capital.	
Controles internos.	

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Observe-se, no Quadro 4, em resposta ao bloco 7, dentre as outras práticas de Controladoria, a que teve maior destaque, com índice de 60%, trata-se da prática de Elaboração

das análises e relatórios para RI, que está diretamente relacionada com o formato de empresas selecionadas na amostra, cujo capital é formado por ações negociadas na bolsa de valores (B3 ou NASDAQ). Mencionado por 40% dos entrevistados, apresenta-se a prática de acompanhamento do Forecast, diretamente relacionado a um dos artefatos de Controladoria, o orçamento. Ressalta-se algumas posturas apresentadas pelos entrevistados no tocante as posturas das companhias que facilitam as implementações de outras práticas de Controladoria:

Conseguir uma Controladoria atuante com sinergia com o time para agregar valor a companhia. Estar sempre próximo da gestão estratégica da companhia no suporte de informações agregando valor. (Gestor 1, empresa A).

Nossa diretoria apresenta uma cultura aberta para implantar e incentivar novas práticas. (Gestor 2, empresa B).

Verifica-se que as demais práticas citadas pelos entrevistados são específicas de cada empresa pesquisada e refletem as experiências e vivências dos profissionais da área de Controladoria, conforme a evolução das demandas por informações das companhias e do mercado que estão inseridas.

No bloco 8, a seguir, no mesmo sentido do bloco 7, demonstra-se uma inclusão de conhecimento no arcabouço teórico apresentado na ECBC, pois apresentam-se os aspectos facilitadores e as dificuldades das práticas de Controladoria no processo de gestão das companhias de capital aberto sediadas no Ceará, na visão e experiências dos gestores das empresas pesquisadas.

O Quadro 05 elenca os aspectos facilitadores das práticas de Controladoria no processo de gestão, citadas e elencadas individualmente pelos entrevistados.

Quadro 5 – Aspectos facilitadores das práticas de Controladoria

Aspectos facilitadores das práticas de Controladoria no processo de gestão	Considerações
Liberdade de atuação para tocar e desenvolver os processos.	Nessa relação constam os aspectos facilitadores de implementação da práticas de Controladoria no processo de gestão, citadas e elencadas individualmente pelos entrevistados, gestores das empresas pesquisadas.
Suporte de sistemas (ERPs).	
Liberdade para montar o time.	
Procedimento de auditoria externa e interna.	
Cultura aberta da diretoria em implantar e incentivar novas práticas.	
Segregação das atividades, devido o tamanho da companhia.	
Controladoria mais robusta.	
Instituição de avaliação de desempenho com a participação nos lucros, envolvendo todos os colaboradores para o atingimento das metas.	
Fortalecimento do time para atender a estratégia de crescimento da empresa atuando em todo o Brasil e nas exportações.	
Melhoria contínua da governança corporativa.	

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Observa-se que, no Quadro 05, cada gestor, de acordo com sua experiência, apresenta aspectos facilitadores específicos e vivenciados em sua realidade corporativa, demonstrando uma relação de dez aspectos facilitadores que são posturas das direções das companhias que facilitaram as práticas de Controladoria, na visão dos gestores que foram entrevistados.

A segunda questão do bloco 8 buscou dos entrevistados as dificuldades vivenciadas no processo das práticas de Controladoria no processo de gestão, conforme Quadro 6.

Quadro 6 – As dificuldades das práticas de Controladoria

As dificuldades das práticas de Controladoria no processo de gestão	Considerações
Carência de profissionais capacitados.	Dificuldades relacionadas aos profissionais ou time da área de Controladoria.
Ausência de profissionais com perfil mais analítico e com visão sistêmica do negócio.	
Ausência de capacitação da equipe técnica e de gestão, no que tange aos modelos de Controladoria e sua evolução.	
Alocação de verba orçamentária para aumento de time.	
As dificuldades das práticas de Controladoria no processo de gestão	Considerações

Falta de ferramentas e sistemas.	Dificuldades relacionadas aos sistemas utilizados e necessários na área de Controladoria.
Suporte de sistemas e ferramentas de informações (ERP e BI).	
Alocação de verba orçamentária para aquisição de sistemas.	
Ausência de rituais.	Outras dificuldades elencadas.
Transformar a linguagem técnica em uma comunicação mais usual na companhia.	

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Nota-se que das nove dificuldades elencadas pelos entrevistados, 44,44% estão relacionadas aos profissionais da área de Controladoria, no que tange aos aspectos de capacitação, carência de profissionais com experiência no perfil das empresas de capital aberto e disponibilidade de alocação de verbas orçamentárias para aumento do time que compõe a área. Em segundo destaque foram as aquisições de ferramentas e sistemas de informação como ERPs e BIs que tiveram o índice de 33,33% da relação. E para fechamento das dificuldades elencadas foram evidenciadas compondo os 22,22% restantes as atividades de “ausência de rituais” e “Transformar a linguagem técnica em uma comunicação mais usual”.

Também como achados desta pesquisa, elenca-se outras práticas importantes nas empresas de capital aberto, que possuem grande destaques em sua forma de se comunicar com o público investidor e com o público de forma geral.

Nos *sites* oficiais das empresas pesquisadas, foram visualizados os registros de política de privacidade, código de ética, código de ética e de conduta, código de ética e de conduta com terceiros, conselhos e comitês, ações e condutas de sustentabilidade, ou seja, as práticas de governança corporativa que são demonstradas com ênfase nos princípios de transparência, equidade, prestação de contas e responsabilidade corporativa para todos as partes interessadas dessas companhias.

5 Considerações finais

Com base nos dados obtidos, observa-se que, todas as empresas alvo desta pesquisa possuem uma unidade organizacional formalizada denominada de Controladoria, cuja quantidade de colaboradores nesta unidade, em sua maioria (80%), possui acima de 30 colaboradores compondo a área. Outra característica evidenciada é que a quem o responsável pela unidade de Controladoria responde diretamente é o diretor (Financeiro e Adm. Financeiro), com 40% das respostas dos entrevistados, e, com percentuais iguais de 20%, para o presidente, vice-presidente e Superintendente de Controladoria.

Sobre o perfil dos entrevistados que são responsáveis pela unidade de Controladoria, ou por uma das áreas que a compõem, encontra-se, em sua maioria (80%), na faixa etária acima dos 36 anos. Outra informação utilizada para compor o perfil do profissional foi a formação acadêmica que se apresentou com unanimidade no curso de ciências contábeis. Ainda sobre o perfil dos profissionais evidenciou-se que possuem experiência relevante tanto no “tempo na função” como no “tempo de empresa”, ambos com índice de 60% para os intervalos “entre 10 a 20 anos” e “de até 10 anos”, respectivamente.

De acordo com dados obtidos, demonstrou-se que as funções consideradas como de responsabilidade da Controladoria foram: Contabilidade Fiscal e Gerencial, Contabilidade Societária e a função de Atendimento aos Usuários Externos. Essas práticas encontradas estão correspondentes as práticas da ECBC.

No mesmo sentido, o papel da Controladoria em processos específicos das empresas pesquisadas foram: por determinar as diretrizes do Orçamento; para Mensuração, Análise e Controle de Custos; definição de preços de transferências e Planejamento tributário, ou seja, a Controladoria é considerada como a área responsável, conforme respostas obtidas na pesquisa. A prática dessas empresas, nesses processos específicos, encontra-se aplicada a ECBC.

Os resultados evidenciaram que as práticas de Controladoria utilizadas pelas empresas participantes da pesquisa, sediadas no Ceará, aplicam parcialmente as perspectivas que

integram a ECBC, como também apresentaram como complemento e contribuições as experiências realizadas pelos entrevistados em elencar as práticas de Controladoria que não fazem parte da ECBC, no mesmo sentido foram listados aspectos facilitadores e dificuldades das práticas de Controladoria no processo de gestão das empresas pesquisadas.

As empresas enfrentam alguns desafios relacionados à Controladoria, os quais merecem atenção e ação para o seu aprimoramento. Em primeiro lugar, é notável a carência de profissionais capacitados, especialmente aqueles com um perfil mais analítico e uma visão sistêmica do negócio. A ausência dessas habilidades pode dificultar a interpretação e o uso eficiente das informações financeiras e gerenciais, essenciais para o processo decisório.

Há a necessidade premente de capacitar a equipe técnica e de gestão em relação aos modelos de Controladoria e suas evoluções mais recentes. Essa lacuna de conhecimento pode limitar a eficácia dos processos de controle interno e das estratégias adotadas pela empresa. Outra questão relevante é a alocação de recursos financeiros adequados para expandir a equipe de Controladoria. O investimento em profissionais qualificados é fundamental para fortalecer a área e garantir uma atuação mais abrangente e assertiva no acompanhamento e na gestão dos processos financeiros. A escassez de ferramentas e sistemas adequados também é um desafio a ser enfrentado. A empresa necessita de sistemas integrados, como o Enterprise Resource Planning (ERP) e Business Intelligence (BI), que proporcionam uma visão holística dos dados e permitem uma análise mais precisa e estratégica.

Para superar essas limitações, é imprescindível alocar recursos financeiros no orçamento da empresa para adquirir tais sistemas e promover um ambiente tecnologicamente avançado e eficiente. Ademais, é importante implementar rituais e processos bem definidos de Controladoria. A ausência de rituais pode levar a uma abordagem reativa e desorganizada na gestão financeira, comprometendo a capacidade da empresa em lidar com situações complexas e dinâmicas. Por fim, é relevante transformar a linguagem técnica utilizada na Controladoria em uma comunicação mais acessível e compreensível para toda a companhia. Isso permitirá que todos os setores da empresa compreendam as informações financeiras e tomem decisões mais informadas e alinhadas com os objetivos organizacionais. A superação desses desafios constitui-se em oportunidades para pesquisas futuras a serem desenvolvidas para contribuir com o campo teórico e empírico.

Referências

- AMORIM, T. N. G. F.; SILVA, L. de B. Profissionais da controladoria: competências e demandas organizacionais. **REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL** v. 11, n. 1, p. 220–236, 2019. <http://dx.doi.org/10.21680/2176-9036.2019v11n1ID14337>
- BATISTELLA, A. J.; ZANIN, A.; DAL MAGRO, C. B.; PINHEIRO, A. B. Influência de características organizacionais na aplicabilidade de práticas de controladoria. **Research, Society and Development**, v. 9, n. 11, p. e51491110199-e51491110199, 2020. <http://dx.doi.org/10.33448/rsd-v9i11.10199>
- BEUREN, I. M. *et al.* **Controladoria**: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria e da práxis. 2006. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- CARRARO, W. B. W. H.; SANTANA, D. H. W. The structure of controllership area in organizations. **Revista de Negócios**, v. 22, n. 2, p. 23-33, abr. 2017.
- CATELLI, A. (coord.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica - GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- CAVALLI, J.; BIANCHI, M. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: um estudo de caso em uma empresa gaúcha do ramo metalúrgico. Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2015. (Artigo para conclusão em Graduação em Ciências Contábeis).
- CAZON, L. **Constatação das atividades da controladoria em duas empresas transacionais na região de piracicaba**. 2016. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Comércio Internacional) – Universidade Estadual de Campinas, Limeira, 2016.
- CRESWELL, J. W. **Investigação qualitativa e projeto de pesquisa**: escolhendo entre cinco abordagens. 3. ed. Porto Alegre: Penso, 2014
- CRUZ, B. R. da. **A prática da controladoria nos maiores bancos que operam no Brasil à luz de uma estrutura conceitual básica de controladoria**. 2009. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.
- DIAS, B. V.; WOHLGEMUTH, J. M. Controladoria em uma empresa do setor metal mecânico de Santo Antônio da

Patrulha/RS: estudo de caso. **Revista Eletrônica do Curso de Ciências Contábeis**, v. 5, n. 8, p. 103-126, 2016.

EISENHARDT, K. M.; GRAEBNER, M. E. Theory building from cases: opportunities and challenges. **Academy of Management Journal**, v. 50, p. 25-32, 2007.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. **Controladoria: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2006.

FRANCISCO, J. R. de S. *et al.* O papel da controladoria nas organizações. **FACEF Pesquisa: Desenvolvimento e Gestão**, Franca, v. 16, n. 1, p. 67-82, jan./abr. 2013.

FREZATTI, F. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GARCIA, E. A. da R. **Modelo de controladoria para empresas do ramo de construção civil, subsector edificações sob a ótica da gestão econômica**. 2003. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6. ed. 2017. (Minha Biblioteca). Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597012934/>. Acesso em: 17 out. 2021.

GOMES, C. V.; SOUZA, P. de; LUNKES, R. J. O perfil do profissional da controladoria solicitado por empresas brasileiras/El perfil profesional de controlar impulsada por las empresas brasileñas/the professional profile of controllership sought by brazilian companies. **Revista de Globalización, Competitividad y Gobernabilidad**, v. 8, n. 1, p. 49, 2014. IBGC. Disponível em: <https://www.ibgc.org.br/conhecimento/governanca-corporativa#:~:text=Governan%C3%A7a%20corporativa%20o%C3%A9%20o%20sistema.controlado%20e%20demais%20partes%20interessadas>. Acesso em: 26 mar. 2022.

LAY, L. A.; SANTOS, C. A.; SILVA, M. Z. Estrutura conceitual básica de controladoria nos artigos sobre controladoria em periódicos nacionais de contabilidade. **Revista Perspectivas Contemporâneas**, v. 12, n. 1, p. 22-45, jan./abr. 2017.

LENHARDT, R. H.; BECHAIRE, C. S.; LIMA, C.; THESING, N. J. Gestão e controladoria: um estudo de caso em uma pequena indústria do ramo da construção. **Revista Estação Científica**, Juiz de Fora, n. 20, jul./dez. 2018.

LOURENSI, A.; BEUREN, I. M. Inserção da controladoria em teses da FEA/USP: uma análise nas perspectivas dos aspectos conceitual, procedimental e organizacional. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 22, n. 1, p. 15-42, jan./mar. 2011.

LUNKES, R.J *et al.* A disciplina de controladoria e sua inclusão nos cursos de ciências contábeis. **Rev. de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 14, n. 2, p. 32-49, 2009.

MARCIORETTO, I. S. A importância da controladoria para os profissionais – uma visão holística ou ferramenta de controle? **REPAE - Revista de Ensino e Pesquisa em Administração e Engenharia**, v. 1, n. 2, p. 247-267, 2016.

PACHECO, N. N.; HENRIQUE, M. R.; SAPORITO, A. Um Estudo Bibliométrico sobre Controladoria: Destacando a Atuação do Profissional de Contabilidade como Controller. **Revista Controladoria e Gestão**, v. 3, n. 1, p. 632-650, 2022. Disponível em <https://seer.ufs.br/index.php/rcg/article/view/16603>

PEREIRA, J. C. **Controle do desenvolvimento de software sem especialista em informática: uma visão da Controladoria e da qualidade**. 1991. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo São Paulo, São Paulo, 1991.

PIVA, R de S; PARISI, C.; RECKZIEGEL, V.; BIANCHI, M.; ANGELOCCI, M.A.; CORSINI, F. Dos S.; CORSINI, W.T.C. As práticas de controladoria nas maiores sociedades cooperativas agroindustriais do Estado do Paraná. **Revista ESPACIOS**, Vol. 38, n. 22, 2017. p. 24 – 40. Disponível em <https://www.revistaespacios.com/a17v38n22/17382224.html>

REVISTA EXAME. **Melhores e maiores**. São Paulo, n. 13, ano 39, jul. 2005.

RIBEIRO, H. C. M.; OLIVEIRA, M. C.. Influência das boas práticas de governança corporativa na controladoria das empresas que atuam no novo mercado da BM&FBOVESPA. **Iberoamerican Journal of Corporate Governance**, v. 6, n. 1, 2019. <http://dx.doi.org/10.21434/rgc.v6i1.71>

ROSA, M. V. F. P.; ARNOLDI, M. A. G. C. **A entrevista na pesquisa qualitativa: mecanismos para validação dos resultados**. Belo Horizonte: Autentica, 2006.

SANTOS, T.; KLEBER, A. Características operacionais da controladoria: estudo de caso em uma empresa familiar e não familiar. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, v. 7, n. 1, p. 135-148, 2020. <https://doi.org/10.26694/2358.1735.2020.v7ed18255>

SILVA, L.L.de O.; MOTA, J. D. S. O., SERAFIM, A.de O.; CEOLIN, A. C.. Sistema de Gestão de Demandas e Serviços Internos para as Atividades da Controladoria: um Estudo em uma Indústria do Setor Automotivo. **Revista Gestão e Organizações**, v. 6, n. 2, p. 85-109, 2021. Disponível em: <https://periodicos.ifpb.edu.br/index.php/rgo/article/view/4966>

SOUZA, C. T. D. **A evolução da controladoria: um estudo no brasil**. 2015. Dissertação (Mestrado em Ciências Econômicas) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2015.

TAMBOSI, S. S. T.; TAMBOSI JUNIOR, J.; HEIN, N.; KROENKE, A.. Dimensões da importância da controladoria nas organizações: Um estudo multivariado e multicritério. **Revista Contemporânea de Contabilidade**,v.18, n.46, p. 3-15, 2021. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2021.e58113>

YIN, R. K. **Case study research design and methods**. SAGE Publications, 2009.