

## **A CONTROLADORIA COMO UNIDADE ORGANIZACIONAL NAS EMPRESAS LISTADAS NA B3**

**Emily Tavares Pessoa Maciel**  
Universidade Federal da Paraíba  
E-mail: [emilytavares@ymail.com](mailto:emilytavares@ymail.com)

Linha Temática: Controladoria no Setor Privado

### **RESUMO**

O presente estudo objetivou identificar a posição hierárquica que a controladoria exerce nas 426 empresas de capital aberto listadas na Brasil, Bolsa e Balcão (B3), identificando as características organizacionais da controladoria e as informações da controladoria na organização. A pesquisa se caracterizou como exploratória, descritiva e quantitativa. Por meio das inferências estatísticas constatou-se que das 426 empresas pesquisadas, apenas 102 dessas empresas informaram a posição hierárquica da controladoria; e das 102 empresas, 80 apontaram que a controladoria ocupa a posição hierárquica de linha, dentro do contexto da estrutura organizacional. Quanto ao nível de detalhamento das informações da controladoria, observou-se que as organizações apontam informações gerais sobre os objetivos/competências e funções das empresas, esquivando-se de detalhar informações sobre quais são as suas missões. Grande parte das empresas apresentavam informações de que a controladoria “fornece indicadores para tomadas de decisões, detectando fatores que possam influir nos resultados da Companhia.”; ou algumas outras, de forma mais detalhada, informavam que a controladoria “assegura a qualidade e integridade dos relatórios financeiros, supervisiona e coordena a área de contabilidade e zela pela qualidade, adequação e efetividade de controles externos e internos”. Concluiu-se que apesar da ênfase dada à controladoria na literatura e nos trabalhos acadêmicos, por meio do estudo realizado viu-se que a controladoria ainda não é explicitada e comentada nas organizações de forma detalhada.

**Palavras-chave:** Controladoria; Posição Hierárquica; Órgão de Linha; Órgão de *Staff*.

### **1. INTRODUÇÃO**

As organizações estão cada vez mais interessadas em controlar suas ações, com o intuito de acompanhar o trajeto para atingir os seus objetivos, identificando os possíveis erros e acertos. Frente à necessidade desenfreada das companhias de errarem cada vez menos, obterem sucesso frente aos seus concorrentes e conseguirem atender às ânsias dos gestores, desenvolveu-se a controladoria, que vem assumindo papel cada vez mais importante no contexto organizacional. Papéis de gerenciamento, controle, avaliação, comunicação e apoio a todos os gestores da empresa, em todas as fases do processo (PADOVEZE, 2013).

A controladoria propõe que a organização estipule metas, trace os caminhos para que seja possível atingir essas metas e as exponha a todos os membros da organização, a fim de tornar claro o que se pretende, por que se pretende e como conseguir. A essência da controladoria está relacionada à capacidade da alta administração das organizações integrarem os seus gerentes e funcionários em torno dos seus objetivos e, por meio de monitoramentos frequentes, facilitar a gestão (NASCIMENTO; REGINATO, 2013). Uma gestão eficiente é consequência de um gerenciamento que integre os membros e defina objetivos claros.

A controladoria precisou inserir-se dentro da organização, e concomitante com a dúvida que paira sobre os seus conceitos, definições, funções e missões, identificar onde ela está inserida dentro da organização também é algo ainda não resolvido. Coelho, Lunkes e Machado (2012) e Frezatti, Rocha, Nascimento e Junqueira (2009) discorrem que a controladoria tem papel de assessoria dentro das organizações, nomeando-a como órgão de *staff*, ou que a controladoria exerce papel de tomador de decisão, nomeando-a como órgão de linha.

Os órgãos de linha são assim conceituados por serem órgãos capazes de tomar decisões de forma direta, órgãos que contam com maior autonomia, diferente dos órgãos de *staff*, que têm uma menor autonomia e servem prioritariamente como órgão de suporte às ações dos seus superiores.

Independentemente da posição da controladoria, a importância que ela apresenta é cada vez mais enfatizada, seja de forma mais impositiva e autônoma, interferindo de forma direta nas companhias, seja de forma subsidiária e auxiliar aos gestores principais, fornecendo apenas informações. É relevante salientar que mesmo ocupando uma posição de linha ou ocupando uma posição de *staff*, a controladoria é importante, principalmente, por gerar e fornecer informações que darão suporte à tomada de decisão (BEUREN; GOMES; LUZ, 2012).

O interesse para a pesquisa na área se deu principalmente pela controladoria ter uma abordagem relativamente nova, com conceitos, missões, funções e processos ainda não definidos (LOURENSI; BEUREN, 2011). Como também pela importância que ela exerce dentro da organização e a grande dúvida de qual seria a melhor posição que ela deveria ocupar.

Vê-se que há uma divisão latente do real posicionamento da controladoria. Apesar de existência de alguns estudos na área, ainda não há uma definição, ainda não se chegou a um consenso do local de inserção da controladoria. Por este motivo, frente à lacuna existente, buscou-se identificar a posição da controladoria nas 426 empresas listadas na Bolsa, Brasil e Balcão (B3), segundo a Thomson Reuters Eikon®, em junho de 2019.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1. Estrutura Organizacional**

A estrutura organizacional, na visão de Mintzberg, Lampel, Quinn e Ghoshal (2011), acompanha a estratégia de forma concomitante; apesar de existirem de forma independente, tendem a influenciar uma a outra. A estrutura reflete o tipo de estratégia de jogo que a organização deseja estabelecer para alcançar seus objetivos e é essencial para a implementação e desenvolvimento do plano organizacional constituído pela organização (MEGGINSON; MOSLEY; PIETRI JR, 1998; OLIVEIRA, 2013).

Muitas vezes a relação entre a estratégia e a estrutura organizacional é estabelecida pelo ambiente externo, pois, corriqueiramente é necessário definir inicialmente a estratégia para posteriormente pensar no design organizacional (GIRALDELI; PICCHIAI, 2015).

A estrutura organizacional pode ser definida como um mecanismo que liga e coordena os indivíduos dentro da estrutura de seus papéis, autoridade e poder (KANTEN; KANTEN; GURLEK, 2015). Depreende-se então que a estrutura mais adequada precisa ser desenhada especificamente para cada empresa, a melhor estrutura será a que fará com que a organização atinja os seus objetivos.

As organizações e as estruturas organizacionais atuam como fatores essenciais que precisam ser considerados no processo estratégico da organização (MINTZBERG et al., 2011). O aumento da expectativa de clientes exige que as organizações busquem maiores níveis de eficiência e qualidade. Para isso, é essencial que sejam levantados dados sobre a

história da empresa, qual sua natureza, tipo de atividade, serviços ofertados, entre outros, para que seja possível fazer um diagnóstico da organização e, posteriormente, a implementação da estrutura organizacional mais adequada (CARREIRA, 2009; SANTOS; BRONZO; OLIVEIRA; RESENDE, 2014).

Cada organização precisa elaborar a sua estrutura de forma individual, que precisa se moldar às suas necessidades e aspirações, levando em consideração a idade da organização, o tamanho e a atividade fim. Na perspectiva de Willaert, Berg, Willems e Deschoolmeester (2007), é essencial que a organização tenha uma visão holística sobre os seus processos, estruturas organizacionais, desempenho, cultura, vícios e crenças.

Carreira (2009) afirma que não há comportamentos idênticos entre as empresas, visto que os seus valores variam, principalmente se tratando do cenário onde estão inseridas. Cada organização precisa elaborar o seu planejamento de forma individual, que precisa se moldar às suas necessidades e aspirações, levando em consideração a idade da organização, o tamanho e a atividade fim. Na perspectiva de Willaert et al. (2007), é essencial que a organização tenha uma visão holística sobre os seus processos, estruturas organizacionais, desempenho, cultura, vícios e crenças.

Sedimentar e reforçar as culturas, vícios e crenças das organizações também está associado ao tipo de cultura organizacional que é adotada pela entidade (LEITE; ALBUQUERQUE, 2009). É possível que a maioria dos processos e do desempenho da organização seja alterada, se a estrutura organizacional for modificada, visto que há uma relação muito próxima entre todas essas características da organização.

Costa, Souza e Fell (2012) inferem que a estrutura organizacional é essencial para todas as entidades, visto que ela contempla componentes como delegação de poder, processo decisório, comunicações horizontais e verticais, especialização, centralização e formalismo.

Ahmady, Mehrpour e Nikooravesh (2016) afirmam que a organização é composta por elementos e estruturas, que são a combinação das relações entre os elementos organizacionais. A estrutura organizacional é considerada, então, a maneira ou o método pelo qual as atividades organizacionais são divididas, organizadas e coordenadas.

Faz-se necessário que as organizações, a fim de atender às exigências do mercado, realizem processos de estruturação (COSTA; SOUZA; FELL, 2012). Processos esses dinâmicos e, conseqüentemente, não estáticos, frente ao mercado e à caracterização de pessoas que fazem parte da estrutura organizacional (OLIVEIRA, 2013). Constata-se que as organizações que permitem receber influências positivas do mercado são as que mais contribuem de forma positiva no desenvolvimento do objetivo fim da entidade (OLIVEIRA, 2014). A organização precisa ter ciência da importância que o ambiente exerce sobre ela, não podendo assim delinear seus objetivos e perspectivas sem levá-los em consideração.

A estrutura organizacional faz parte da função organização, mas recebe inúmeras influências de outras funções administrativas da entidade (OLIVEIRA, 2014). Vê-se que a organização recebe influência de diversas formas, sejam influências indiretas, mais difíceis de serem identificadas, como influências da tecnologia, sejam influências diretas, mais eminentes, advindas dos setores similares ou de empresas concorrentes.

Ahmady, Mehrpour e Nikooravesh (2016) afirmam que a organização é composta por elementos e estruturas, que são a combinação das relações entre os elementos organizacionais. A estrutura organizacional é considerada, então, a maneira ou o método pelo qual as atividades organizacionais são divididas, organizadas e coordenadas.

A composição da estrutura organizacional é elaborada a fim de responder questões como “Quem se subordina a quem?”, “Quem faz o quê?” e “Onde o trabalho é feito?” (WILLIAMS, 2017). A estrutura organizacional formal então, proporciona aos funcionários visualizar o contexto organizacional de uma empresa.

Lacombe e Heilborn (2015) definiram a autoridade de linha como a autoridade que se manifesta por meio de ordens, coordenação de ações e pela cobrança de resultados, enquanto a autoridade de assessoria (compreendida pelos órgãos de *staff*) tende a prestar assistência por meio de estudos, pareceres e representações, tendo como objetivo o fortalecimento da chefia organizacional. Campos e Barsano (2016) inferem que os órgãos de linha são aqueles compreendidos pelas unidades organizacionais que têm ação de comando e são ligados diretamente à operação e atividade fim da empresa; enquanto os órgãos de *staff* não contam com essa ação de comando, agindo apenas como conselheiros das unidades de linha.

## 2.2. Controladoria

A controladoria é uma disciplina, de forma geral, nova, que ao longo dos anos busca incessantemente sua própria identidade e uma definição clara, ainda não atingida quanto ao seu escopo de atuação (BERMUDO; VERTAMATTI, 2016).

A sua origem está ligada ao processo de evolução dos meios de produção e sociais que ocorreram devido à Revolução Industrial. Alguns fatores são considerados os precursores para a sua origem: a globalização das empresas, o aumento em relação ao tamanho e à complexidade das empresas e o crescimento das relações governamentais (SCHMIDT; SANTOS, 2009).

Entende-se controladoria como o departamento que é responsável pelo projeto, pela elaboração, implementação e manutenção dos sistemas integrados de informações financeiras, operacionais e contábeis de uma entidade, o objeto de estudo da controladoria é, dessa forma, a informação e a mutação patrimonial (PADOVEZE, 2016).

Para Callado e Amorim (2017), a controladoria é a responsável pelo controle do processo da gestão, baseando-se na contabilidade e disponibilizando diversas informações, tanto de natureza operacional quanto estratégica, econômica, financeira ou patrimonial. Informações eficazes dentro da organização tendem a contar com o apoio do setor de controladoria, que de uma forma geral reúne todas as informações que são de interesse das organizações. A controladoria funciona como órgão de observação e controle com o propósito de informar à cúpula administrativa a situação presente e a futura que podem colocar em risco ou até reduzir a rentabilidade da organização (ARAÚJO, 2003).

Amorim, Oliveira, Manzi e Bemfica (2018), afirma que a controladoria tem como missão garantir o cumprimento dos objetivos da empresa, gerando informações relevantes e fidedignas, a fim de otimizar os resultados econômicos organizacionais.

Com relação à função, a controladoria tem como função primária garantir as informações necessárias para que a organização atinja os seus objetivos e tem o papel fundamental de acompanhar as decisões dos gestores (SCHMIDT; SANTOS; MARTINS, 2014). A controladoria utiliza o sistema contábil em sua plenitude, a fim de atingir as metas da organização (PADOVEZE, 2016).

Nascimento e Reginato (2015) constatam que a controladoria também exerce a função de promover o monitoramento e execução dos objetivos estabelecidos pela entidade, verificando as razões de eventuais erros de resultado que venham a ocorrer e identificando qual seria a correção necessária, de forma a assegurar que as metas futuras sejam atingidas. Carraro e Santana (2017) complementam a ideia de que a controladoria tem grande importância nas organizações, pelo fato de que busca atender às necessidades de informações dos *stakeholders*.

A posição da controladoria na estrutura organizacional influencia a estrutura organizacional como um todo, fazendo com que a controladoria, como parte da estrutura, influencie certo poder sobre esses controles (MENDES; KRUGER; LUNKES, 2017). Albuquerque, Feitosa, Feitosa e Albuquerque (2015) constatam que a controladoria deve

funcionar como órgão de linha ou órgão de *staff* dentro de uma estrutura organizacional, atuando de forma preventiva com foco sempre na otimização da aplicação dos recursos e controle das ações das organizações frente aos seus objetivos. Independente da posição da controladoria, seu foco de otimização dos recursos e o de atingir as metas precisarão estar sempre em primeiro lugar.

A partir do que foi estudado, entende-se que a diferença de função que acarretará a colocação da controladoria como órgão de linha ou como órgão de *staff* está apenas na capacidade de tomada de decisão e poder de influência dentro da organização. É importante destacar que independente de onde a controladoria esteja inserida na organização, o seu objetivo fim será o mesmo, seja mandando informações como subsidiárias, seja dando ordens. Destaca-se que quando ela for um órgão de *staff*, tenderá a ter menos autonomia, comparada a autonomia do órgão de linha.

### 3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa se caracteriza como exploratória, descritiva e quantitativa, respondendo aos questionamentos propostos, principalmente para a identificação da posição da controladoria na estrutura organizacional das empresas pesquisadas.

A característica exploratória da pesquisa se deu pela escassez de pesquisa relacionada ao tema que foi pesquisado, proporcionando uma maior familiaridade entre o assunto e o pesquisador.

Quanto à técnica de coleta de dados, utilizou-se a pesquisa documental, que se utiliza de fontes secundárias, que fazem surgir os dados secundários que podem ser encontrados em arquivos como editoriais, leis, atas, listas, correspondências, escritas, entre outros (BAPTISTA; CAMPOS, 2018; RAMPAZZO, 2015).

Na pesquisa, foram analisados os websites das 426 empresas listadas na Brasil, Bolsa e Balcão (B3), os documentos lá inseridos e todas as informações pontuadas como úteis para a pesquisa, no período de junho a setembro de 2019.

Com o propósito de atingir os objetivos da pesquisa, foram considerados 2 grupos de variáveis.

O primeiro grupo, quadro I, refere-se às variáveis do primeiro grupo, que evidenciam as características organizacionais da controladoria, tais como: o indício da existência da controladoria, a visibilidade da controladoria no organograma, a natureza organizacional da controladoria, o nível da controladoria, a divulgação de informações sobre o controlador e a localização das informações da controladoria.

Quadro 1 - Variáveis relacionadas às características organizacionais da controladoria.

Grupo I – Aspectos relacionados às características organizacionais da controladoria	
Variável	Escala de mensuração
Indícios da existência de controladoria	Ordinal
Visibilidade da controladoria no organograma	Binária
Natureza organizacional da controladoria	Binária
Nível da controladoria	Ordinal
Divulga informações sobre o controlador	Binária
Localização das informações da controladoria	Binária

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

O quadro 2 apresenta as variáveis do segundo grupo, que se referem à controladoria nas organizações, com informações quanto à evidenciação formal de informações sobre a controladoria, ao nível de detalhamento das informações sobre a controladoria, às

informações sobre o objetivo/competência da controladoria, às informações sobre a função da controladoria e, por fim, às informações sobre a missão da controladoria.

Quadro 2 - Variáveis relacionadas à controladoria na organização.

Grupo II – Controladoria na organização	
Variável	Escala de mensuração
Evidenciação formal de informações sobre a controladoria	Binária
Nível de detalhamento das informações sobre a controladoria	Ordinal
Informações sobre o objetivo/competência da controladoria	Binária
Informações sobre a função da controladoria	Binária
Informações sobre a missão da controladoria	Binária

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Para que fosse possível atingir o propósito da pesquisa, foi elaborado um checklist, que contemplava todas as variáveis, seguido das suas opções possíveis, para identificar nos documentos das empresas pesquisadas se elas contam com informações pré-estabelecidas para pesquisa.

Com relação ao método de análise, a pesquisa utilizou do método quantitativo para a análise dos dados, em específico dos instrumentos estatísticos. A operacionalização da pesquisa se deu mediante a utilização da estatística descritiva.

## 4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Foram analisados todos os documentos disponibilizados pelas 426 organizações nos seus sites, como também os formulários de referência, sempre os mais recentes, expostos no site da B3. Todos os dados foram organizados em planilhas do Excel e posteriormente analisados pelo aplicativo *Stata*.

O grupo 1 apresenta variáveis que fazem parte das características organizacionais da controladoria.

A Tabela 1 aponta o quantitativo de organizações que não contam com a unidade organizacional de controladoria, as que apenas citam, em todos os seus documentos disponíveis, que contam com a unidade organizacional de controladoria e o quantitativo de empresas que apresenta informações sobre tal controladoria:

Tabela 1 - Índícios da existência da controladoria

	Frequência	%
Nada reportam sobre a controladoria	206	48,36%
Só citam a controladoria	123	28,87%
Disponibilizam informações sobre a controladoria	97	22,77%
	<b>426</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Em relação à existência ou não da controladoria, 51,64% das empresas (220 delas) relatam ter a unidade organizacional de controladoria, porém, grande parte dos 51,64% (28,87%) delas apenas aponta a existência e não discorre nada mais sobre; enquanto quase metade das empresas, 206 empresas (48,36%), não chega a citar a controladoria em nenhum dos seus documentos ou publicações nos sítios institucionais.

A Tabela 2 evidencia a visibilidade da controladoria no organograma, empresas que inserem a controladoria no seu organograma e empresas que não inserem:

Tabela 2 – Visibilidade da controladoria no organograma

	Frequência	%
Controladoria não visível	192	87,27%
Controladoria visível	28	12,73%
	<b>220</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

No que tange à visibilidade da Unidade Organizacional da Controladoria no organograma, é possível identificar que das 220 empresas que alegam contar com a unidade organizacional de controladoria, apenas 28 inserem a unidade de controladoria no seu organograma. Este é um quantitativo muito baixo, o que corrobora com a variável anterior, na qual foi possível observar que a maioria das organizações só cita que conta com a controladoria, mas não detalha essa presença ao ponto de incluí-la no organograma institucional.

A Tabela 3 apresenta qual a natureza organizacional em que as empresas inserem a controladoria. Das 220 empresas que contam com a controladoria (empresas que apenas citam que há controladoria e empresas que disponibilizam informações sobre a controladoria), em apenas 102 delas, ou seja, 46,36% das 220, foi possível identificar se a controladoria tinha natureza organizacional de linha ou de *staff*:

Tabela 3 - Natureza organizacional da controladoria (linha / *staff*)

	Quantidade	%
Linha	80	78,43%
<i>Staff</i>	22	21,57%
	<b>102</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que apesar das 220 organizações apontarem que contam com a unidade organizacional da controladoria, mais da metade delas, 118 empresas (53,64%), não discorre sobre qual seria a unidade organizacional que a controladoria faz parte. Em sua maioria, as empresas apenas apontam que contam com controladoria, limitando-se muitas vezes a sentenças como “há Diretoria de Controladoria” e nada mais. No que diz respeito às empresas que discorrem um pouco mais sobre a controladoria, foi possível perceber que a maioria (78,43%) a coloca como órgão de linha.

A Tabela 4 evidencia informações sobre o nível da controladoria, a qual unidade ela está vinculada. Faz-se necessário enfatizar que todas as diretorias foram reunidas em um único nível. Houve empresas que vinculavam a controladoria à Diretoria Financeira, Executiva ou alguma outra (110 empresas), mas todas foram reunidas e agrupadas à Diretoria:

Tabela 4 - Nível da controladoria

	Frequência	%
Diretoria	110	50%
Não Identificado	80	36,36%
Presidência e/ou Vice-Presidência	18	8,18%

Conselho de Administração	7	3,18%
Superintendência	3	1,36
CEO	1	0,45%
Gerência Administrativa	1	0,45%
	<b>220</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Identifica-se que 110 das 220 empresas que informam ter a unidade organizacional de controladoria vinculam-na à Diretoria e 80 delas não identificam o nível em que a controladoria se encontra.

A Tabela 5 aponta quais organizações disponibilizam informações do controlador, informações referentes às suas funções, seu histórico profissional, graduação ou quaisquer outras informações:

Tabela 5 - Disponibiliza informações sobre o controlador

	Frequência	%
Não disponibiliza	384	90,14%
Disponibiliza	42	9,86%
	<b>426</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Das 426 empresas pesquisadas, observa-se que menos de 10% (apenas 42 organizações) disponibiliza informações sobre o controlador. Faz-se necessário detalhar que as empresas que apresentavam informações sobre o controlador, de forma geral, traziam resumos sobre a vida funcional dele e algumas poucas empresas detalhavam com profundidade as funções por ele exercidas.

A última tabela do grupo 1, a Tabela 6, aponta qual a localização das informações sobre a controladoria:

Tabela 6 - Localização das informações da controladoria

	Frequência	%
Formulário de Referência	184	83,64%
Site e/ou Outros Relatórios	36	16,36%
	<b>220</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Percebe-se que grande parte das informações sobre a controladoria está presente no Formulário de Referência da organização, o que é compreensível pelo fato do Formulário de Referência exigir algumas informações sobre o Controle dos riscos das empresas e algumas outras informações, que em sua maioria permitem que a organização relate a existência ou não da controladoria.

O Formulário de Referência é o documento que todas as empresas de capital aberto são obrigadas a enviar à CVM, que fica à disposição do público em geral e conta com informações do emissor, como suas atividades, histórico na bolsa, fatores de risco, gestão da empresa, estrutura de capital, entre outros (GELBCKE; SANTOS; IUDÍCIBUS; MARTINS, 2018).

O segundo grupo de variáveis apresenta informações sobre a controladoria na organização. Esse grupo aprofunda-se nas informações retratadas da controladoria: quais empresas alegam ter controladoria, quais além de inferirem que têm, apontam as informações sobre a controladoria. Evidencia-se ainda qual o nível das informações apresentado pelas

empresas – com relação às informações prestadas –, quais se referem ao objetivo/competência da controladoria, quais as funções e quais as missões.

A Tabela 7 apresenta quantas organizações evidenciam formalmente as informações sobre a controladoria. Percebe-se que das 220 organizações que contam com a unidade organizacional da controladoria, só 97 retratam informações sobre a controladoria, menos da metade das empresas:

Tabela 7 - Evidenciação formal de informações sobre a controladoria

	Frequência	%
Não evidencia	329	77,23%
Evidencia	97	22,77%
	<b>426</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Ao analisar a totalidade de 426 empresas, vê-se que apenas 22,77% (97 empresas) apontam informações sobre a controladoria, qual o seu conceito e/ou função, e/ou objetivo dentro da organização, um número pequeno frente à importância dada para a controladoria na literatura.

A Tabela 8 expõe qual o nível de detalhamento das informações retratadas pelas empresas sobre a controladoria; determinaram-se critérios para enquadrar as empresas quanto ao detalhamento das informações.

Empresas que só citam que a controladoria estava vinculada à determinada unidade foram classificadas como empresas que apresentavam informações limitadas; empresas que apontam que contam com a controladoria e que a controladoria apresenta determinadas funções foram classificadas como empresas que apontam informações de forma geral; e empresas que discorriam sobre missões, funções e objetivos foram as empresas que detalhavam informações sobre a controladoria:

Tabela 8 - Nível de detalhamento das informações sobre a controladoria

	Frequência	%
Limitado	26	26,80%
Geral	55	56,70%
Detalhado	16	16,50%
	<b>97</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

A maior parte das empresas que disponibilizam informações sobre a controladoria a disponibilizam de forma geral; apenas 16 (16,50%) das 97 empresas apresentam informações detalhadas sobre a controladoria.

A Tabela 9 evidencia as informações prestadas pela empresa, se elas se referem ao objetivo/competência da controladoria ou não:

Tabela 9 - Informações sobre o objetivo/competência da controladoria

	Frequência	%
Não	14	14,43%
Sim	83	85,57%
	<b>97</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Em relação às informações prestadas pelas empresas se referirem aos objetivos/competências da controladoria, vê-se que mais de 80% das empresas, das 97 que fornecem informações sobre a controladoria, discorrem sobre tais objetivos e/ou competências, nas informações que expõem.

Então, de forma geral, as organizações apontam essas informações mais básicas, como o objetivo da controladoria, que contempla a geração de informações úteis e necessárias (NASCIMENTO; REGINATO, 2015).

A Tabela 10 descreve se as informações prestadas pela empresa se referem à função da controladoria, exercida pela organização:

Tabela 10 - Informações sobre a função da controladoria

	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Não	37	38,14%
Sim	60	61,86%
	<b>97</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Com relação ao detalhamento sobre quais seriam as funções da controladoria, percebe-se que o quantitativo de empresas que não evidenciam quais seriam as informações a respeito da função da controladoria é maior do que as empresas que discorrem sobre as informações da função da controladoria, 37 empresas. Percebe-se que há uma preocupação por parte das empresas de evidenciar quais os objetivos e competências da controladoria, mas há uma preocupação menor em detalhar quais seriam as suas funções.

As funções da controladoria seriam basicamente as de garantir as informações necessárias para as organizações atingirem os seus objetivos e o acompanhamento constante das decisões dos gestores (SCHMIDT et al., 2014).

A última tabela do grupo 2, Tabela 11, aponta se as empresas apresentam informações referentes à missão da controladoria:

Tabela 11 - Informações sobre a missão da controladoria

	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Não	80	82,47%
Sim	17	17,53%
	<b>97</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

No que se refere à descrição da missão da controladoria, percebe-se que há um quantitativo ainda maior de empresas que não informam quais seriam essas missões, o que permite que se afirme que não é possível identificar, por meio dos documentos ofertados pela maioria das empresas, qual seria a missão que a controladoria exerce dentro da instituição.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o propósito de compreender a posição hierárquica que a controladoria exerce nas empresas listadas na B3, levando em consideração as empresas que estavam listadas no mês de julho de 2019 (mês em que se coletaram as informações sobre as empresas), essa pesquisa foi desenvolvida de forma quantitativa, mediante a aplicação de um checklist, onde foram

mapeadas informações relacionadas às características organizacionais de controladoria e à controladoria propriamente dita.

A pesquisa proporcionou uma visualização real da controladoria no contexto organizacional, onde viu-se que apesar da ênfase dada na literatura de forma geral e na academia, a controladoria ainda não é explicitada e comentada, de forma detalhada, nas organizações. Discorre-se constantemente sobre a importância que ela apresenta, mas poucas são as organizações que relatavam efetivamente sobre.

Viu-se que existe sim a controladoria dentro das organizações, porém, pouco se fala em todas as empresas pesquisadas. A literatura propõe o quão essencial ela é, mas poucas informações são ofertadas pelas organizações sobre isso, enfatiza-se que com o seu uso há a otimização dos resultados econômicos, mas os resultados surgem, mesmo quando as organizações não discorrem sobre a tal controladoria (AMORIM; OLIVEIRA; MANZI; BEMFICA, 2018; SCHMIDT; SANTOS; MARTINS, 2014).

Concluiu-se, que das 426 empresas pesquisadas, empresas que no período da pesquisa faziam parte da B3, apenas 102 dessas empresas informaram a posição hierárquica da controladoria; e das 102 empresas, 80 apontaram que a controladoria ocupa a posição hierárquica de linha, dentro do contexto da estrutura organizacional. Observa-se que há uma preocupação na literatura de se debater e compreender o tema, mas constatou-se que as empresas, de forma pública, não disponibilizam essas informações, denominadas relevantes pelos autores que discorrem sobre o tema.

É importante destacar que durante a pesquisa identificou-se que nenhuma das empresas determina, em seu relatório, de forma clara e explícita, qual a posição hierárquica que a controladoria exerce; nenhuma das empresas apontou em quaisquer dos seus documentos que a controladoria funcionava como órgão de linha ou de *staff*. Foi necessário fazer induções frente aos textos disponibilizados pela empresa, para compreender qual seria a posição ocupada pela controladoria. Foram inferidas frases que retratavam: “A companhia mantém em sua estrutura organizacional a área de controladoria, subordinada à Diretoria.”; por meio do trecho, inferiu-se que a controladoria, na empresa em questão, está inserida como um órgão de linha, subordinada à Diretoria.

Outra empresa retratou em seu Formulário de Referência que, de forma geral, esse foi o documento que mais trouxe informações sobre a controladoria: “A Diretoria-Financeira, principal área responsável pelas demonstrações financeiras, conta com o suporte da Controladoria.”. Assim, foi possível inferir que a controladoria, nessa outra empresa, funciona como órgão de *staff*, ligada também à Diretoria, mas agora, diferente do primeiro recorte que foi feito, funciona como um órgão de suporte da companhia.

Quando a empresa tornava claro e explícito o seu organograma, estrutura bem escassa entre os documentos disponibilizados pelas empresas, conseguia-se identificar de forma mais notória qual a posição que a controladoria ocupava, quando não, restava a inferência aos trechos pertinentes.

A literatura apontada no referencial teórico aborda a essencialidade dos organogramas e das estruturas organizacionais, funcionando como mapa de distribuição de funções e níveis hierárquicos das empresas, mas assim como a controladoria, tal instrumento, utilizado comumente para o apoio à gestão, não é disponibilizado publicamente pelas empresas.

Percebe-se então que o interesse de demonstrar e detalhar o seu organograma, por parte das empresas, ainda é muito escasso, e quando se fala em exibir a controladoria nesse organograma, o número cai ainda mais, deixando até dúvida quanto à real adoção da controladoria por parte das organizações.

Grande parte das empresas apresentavam informações de que a controladoria “fornece indicadores para tomadas de decisões, detectando fatores que possam influir nos resultados da Companhia.”; ou algumas outras informavam que a controladoria “assegura a qualidade e

integridade dos relatórios financeiros, supervisiona e coordena a área de contabilidade e zela pela qualidade, adequação e efetividade de controles externos e internos”, limitando-se a frases curtas.

Recomenda-se que futuras pesquisas realizem contato com as empresas que não disponibilizaram organograma ou informações relacionadas à controladoria, para tentar compreender qual a posição hierárquica ocupada por ela e para buscar conhecer mais sobre quais realmente são os objetivos/competências, funções e missões da controladoria.

## REFERÊNCIAS

AHMADY, G. A.; MEHRPOUR, M.; NIKOORAVESH, A. Organizational Structure. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, v. 230, p. 455-462, 2016.

ALBUQUERQUE, F.; FEITOSA, L.; FEITOSA, L.; ALBUQUERQUE, T. Controladoria e eficiência no setor público. *Revista Controle – Doutrina e Artigos*, v. 13, n. 2, p. 109-121, 2015.

AMORIM, T. N. G. F.; OLIVEIRA, A. R. L.; MANZI, S. M. S.; BEMFICA, M. F. C. Perfil e Competências do ‘Controller’ em empresas no Recife. *Revista Mineira de Contabilidade*, v. 19, n. 3, p. 52-63, 2018.

BAPTISTA, M. N.; CAMPOS, D. C. de. *Metodologias de pesquisa em ciências: análises quantitativa e qualitativa*. 2ed. Rio de Janeiro: LTC, 2018.

BERMUDO, V.; VERTAMATTI, R. *Controladoria estratégica e seus desdobramentos comportamentais: a SOX como apoio à geração de valor organizacional*. São Paulo: Atlas, 2016.

BEUREN, I. M.; GOMES, E. do C. O.; LUZ, M. R. da Motivações para implantar a área organizacional de controladoria em grandes empresas. *Gestão & Regionalidade*, v. 28, n. 82, 2012.

CALLADO, A. A. C.; AMORIM, T. N. G. F. Competências da Função de Controller em Hotéis de Grande Porte da Região Metropolitana do Recife. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, v. 5, n. 2, p. 57-73, 2017.

CAMPOS, A. de.; BARSANO, P. R. *Administração: guia prático e didático*. 2ed São Paulo: Érica, 2016.

CARREIRA, D. *Organização, sistemas e métodos – ferramentas para racionalizar as rotinas de trabalho e a estrutura organizacional da empresa*. 2ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CARRARO, W. B. W. H.; SANTANNA, D. H. W. The structure of Controllershship Area in Organizations. *Revista de Negócios*, v. 22, n. 2, p. 23-33, 2017.

COELHO, E.; LUNKES, R. J.; MACHADO, A. O. *A controladoria na hierarquia organizacional: um estudo nas maiores empresas do estado de Santa Catarina*, v. 31, n. 2, p. 33-46, 2012.

FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. *Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas, 2009.

GELBCKE, E. R.; SANTOS, A. dos.; IUDÍCIBUS, S. de.; MARTINS, E. *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC*. 3ed. São Paulo: Atlas, 2018.

KANTEN, P.; KANTEN, S.; GURLEK, M. The effects of organizational structures and learning organization on job embeddedness and individual adaptive performance. *Procedia Economics and Finance*, v. 23, p. 1358-1366, 2015.

LACOMBE, F. HEILBORN, G. *Administração: princípios e tendências*. 3ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

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

MENDES, A. C. A.; KRUGER, S. D.; LUNKES, R. J. Características da estrutura de controladoria: um estudo empírico em empresas do oeste catarinense. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 28, n. 2, p. 121-140, 2017.

MINTZBERG, H.; LAMPEL, J.; QUINN, J. B.; GHOSHAL, S. *O processo da estratégia: conceitos, contextos e casos selecionados*. Porto Alegre: Artmed, 2011.

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. *Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional*. 3ed. São Paulo: Atlas, 2013.

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. *Controladoria – instrumento de apoio ao processo decisório*. 2ed. São Paulo: Atlas, 2015.

OLIVEIRA, D. de P. R. de. *Sistemas, organização e métodos: uma abordagem gerencial*. 21 ed.. São Paulo: Atlas, 2013.

OLIVEIRA, D. de P. R. de. *Estrutura organizacional: uma abordagem para resultados e competitividade*. 3ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PADOVEZE, C. L. *Controladoria Básica*. 3ed. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

PADOVEZE, C. L. *Controladoria estratégica aplicada: conceitos, estruturas e sistema de informações*. São Paulo: Cengage Learning, 2016.

RAMPAZZO, L. *Metodologia científica: para alunos dos cursos de pós graduação e graduação*. 8ed. São Paulo: Edições Loyola, 2015.

SANTOS, N. M.; BRONZO, M.; OLIVEIRA, M. P. V.; RESENDE, P. T. V. Cultura organizacional, estrutura organizacional e gestão de pessoas como bases para uma gestão orientada por processos e seus impactos no desempenho organizacional. *Brazilian Business Review*, v. 11, n. 3, p. 106-129, 2014.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. *Fundamentos de controladoria*. São Paulo: Atlas, 2009

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L.; MARTINS, M. A. dos S. *Manual de controladoria*. São Paulo: Atlas, 2014.

WILLAERT, P.; BERG, J. V. D.; WILLEMS, J.; DESCHOOLMEESTER, D. The process-oriented organizational: a holistic view. Developing a framework for business process orientation maturity. In International BPM Conference, 5, p. 24-28. Brisbane (AUS). *Anais...*, Brisbane: BPM. 2007.

WILLIAMS, C. *ADM: princípios de administração*. 2ed. São Paulo: Cengage Learning, 2017.